

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Навчально-науковий інститут новітніх освітніх технологій
Кафедра бізнес-аналітики та інноваційного інжинірингу

КУЗЬМИН Соломія Віталіївна

Бухгалтерський інжиніринг в обліковій теорії та практиці /
Accounting engineering in accounting theory and practice

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
освітньо-професійна програма – Бізнес-аналітика та управління
інноваційними системами

Кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи ОБАзм-21
С. В. Кузьмин

Науковий керівник:
д.е.н. професор Р. Ф. Бруханський

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту:
« ___ » _____ 20__ р.

Завідувач кафедри
_____ **Р. Ф. Бруханський**

ТЕРНОПІЛЬ – 2022

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ СТРАТЕГІЧНО ОРІЄНТОВАНОЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ІЗ ЗАСТОСУВАННЯМ ІНЖИНІРИНГУ	7
1.1. Доцільність і напрями трансформації традиційної системи бухгалтерського обліку в стратегічно орієнтовану	7
1.2. Зарубіжний досвід еволюції стратегічно орієнтованої системи бухгалтерського обліку	12
1.3. Концепція інжинірингу в обліково-аналітичному забезпеченні управління бізнесом	16
Висновки до розділу 1	20
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПАРАМЕТРИ ЗАСТОСУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ІНЖИНІРИНГУ В ОБЛІКОВІЙ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИЦІ	21
2.1. Ідентифікація бухгалтерського інжинірингу й інжинірингової теорії обліку	21
2.2. Спектр організаційно-методичного інструментарію бухгалтерського інжинірингу	25
2.3. Методологія застосування бухгалтерського інжинірингу для забезпечення потреб обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління	32
Висновки до розділу 2	44
РОЗДІЛ 3. ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ОСНОВІ ВИКОРИСТАННЯ ТЕХНОЛОГІЇ ІНЖИНІРИНГУ	45
3.1. Інституційна спрямованість розвитку бухгалтерського інжинірингу в Україні	45
3.2. Моделювання бухгалтерського обліку з використанням технології інжинірингу	48
Висновки до розділу 3	52
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	53
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	57

ВСТУП

Актуальність теми. Традиційна система бухгалтерського обліку володіє незаперечними перевагами у формуванні повної і достовірної інформації про діяльність підприємства. Однак, сучасне суспільство реалізує гіпердинамічні темпи розвитку та надшвидку еволюцію технологій, що змушує адміністрацію більшості прогресивних підприємств ініціювати модернізацію системи обліково-аналітичного забезпечення управління з метою отримання оперативних даних у розрізі тактичних і стратегічних векторів.

Однією із найбільш ефективних технологій інформаційного забезпечення менеджменту, що генерує застосування спектру облікових методів, інструментів і оригінальних методик, які формують комплекс елементів інформаційного супроводу обліково-аналітичного забезпечення бізнесу з позицій тактичного та стратегічного управління є концепція бухгалтерського інжинірингу.

Науковими дослідженнями концептуального обґрунтування, теоретичного позиціонування та особливостей практичного застосування бухгалтерського інжинірингу займались провідні вітчизняні та зарубіжні науковці: Бромвіч М., Бруханський Р., Герасимович І., Говіндараджан В., Жук В., Кащена Н., Мацьків Г., Мирончук З., Пилипенко А., Пушкар М., Райан Б., Уорд К., Хомин П., Царук В., Ціцька Н., Шанк Дж. та інші науковці.

Однак, аналіз теорії і практики застосування бухгалтерського інжинірингу в Україні доводить відсутність єдиної позиції серед науковців стосовно сутності, концептуального обґрунтування та організаційно-методичного забезпечення цієї унікальної технології інтелектуалізації бухгалтерського обліку.

Актуалізація застосування бухгалтерського інжинірингу обумовлена тим, що облікова система стратегічної орієнтації слугує інструментом, який дозволяє змінювати спосіб надання інформації, оскільки існуючі методики отримання даних з традиційної системи бухгалтерського обліку не відповідають запитам сучасного бізнесу. Тому інжиніринг, як сукупність науково обґрунтованих методів ідентифікації об'єктів обліку і розробки методів представлення і подання

інформації про такі об'єкти, є найбільш прийнятним для задоволення потреб менеджменту підприємства у релевантній інформації та налаштування обліково-аналітичного забезпечення системи стратегічного управління бізнесом.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є науково-теоретичне дослідження концепції, специфіки та організаційно-методичних аспектів застосування бухгалтерського інжинірингу в обліковій практиці.

Для досягнення поставленої мети визначено спектр завдань:

- 1) критично проаналізувати доцільність і напрями адаптації традиційної системи бухгалтерського обліку для потреб стратегічного управління;
- 2) дослідити зарубіжний досвід еволюції стратегічно орієнтованої системи бухгалтерського обліку;
- 3) обґрунтувати концептуальні ознаки інжинірингу в обліково-аналітичному забезпеченні управління бізнесом;
- 4) ідентифікувати дефініцію «бухгалтерський інжиніринг» та інжинірингову теорію обліку;
- 5) проаналізувати спектр організаційно-методичного інструментарію бухгалтерського інжинірингу;
- 6) дослідити методологію застосування бухгалтерського інжинірингу для забезпечення потреб обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління;
- 7) окреслити тенденції розвитку бухгалтерського обліку на основі використання технології інжинірингу.

Об'єктом дослідження є система обліково-аналітичного забезпечення управління у ТОВ «ПРОФ БУД» Тернопільської області.

Предметом дослідження є концептуальні та організаційно-методологічні аспекти застосування бухгалтерського інжинірингу в обліковій теорії і практиці.

Методи дослідження. Теоретичну складову дослідження обґрунтовано на основі системного підходу до вивчення економічних явищ і загальнонаукових методів пізнання: спостереження, абстрактно-логічного аналізу, узагальнення, моделювання, методів виявлення причинно-наслідкового зв'язку та ін. У процесі

дослідження використано монографічний метод (для вивчення концептуальних основ об'єкта дослідження); порівняння (для виявлення спільних характеристик і відмінностей об'єкта дослідження); аналіз і синтез (для ідентифікації базових ознак і проблематики застосування бухгалтерського інжинірингу в обліковій теорії і практиці; групування (для визначення типових аспектів застосування інжинірингу в обліковій системі) та ін.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в уточненні спектру концептуальних, організаційних і методичних аспектів застосування бухгалтерського інжинірингу в обліковій теорії і практиці, зокрема:

- 1) обґрунтовано причини доцільності трансформації традиційної системи бухгалтерського обліку в стратегічно орієнтовану;
- 2) уточнено концептуальну ідентифікацію бухгалтерського інжинірингу;
- 3) охарактеризовано визначальні особливості інжинірингового обліку, що фокусують концепт бухгалтерського інжинірингу;
- 4) побудовано алгоритм дій щодо застосування інструментів бухгалтерського інжинірингу;
- 5) обґрунтовано послідовність дій при застосуванні базових елементів бухгалтерського інжинірингу
- б) сформовано модель побудови бухгалтерського інжинірингу на підприємстві для забезпечення потреб обліково-аналітичного супроводу стратегічного управління.

Практичне значення одержаних результатів. Ряд основних положень, висновків і пропозицій проведеного дослідження володіють практичним змістом і є придатними для застосування у практиці облікової роботи в частині модернізації традиційної облікової системи підприємства та інтелектуалізації бухгалтерського обліку на основі бухгалтерського інжинірингу.

Практична реалізація розроблених пропозицій спроможна оптимізувати систему обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління бізнесу.

Апробація результатів дослідження. Основні науково-теоретичні та практичні положення проведеного дослідження апробовано у межах VII

Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених «Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах воєнного стану» (Тернопіль, 20 травня 2022 року) та X Національної науково-практичної конференції «Наука і бізнес: проблеми, перспективи та інновації в умовах воєнного стану» (Тернопіль, 10 листопада 2022 року).

РОЗДІЛ 1

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ СТРАТЕГІЧНО ОРІЄНТОВАНОЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ІЗ ЗАСТОСУВАННЯМ ІНЖИНІРИНГУ

1.1. Доцільність і напрями трансформації традиційної системи бухгалтерського обліку в стратегічно орієнтовану

Для ідентифікації адекватного стану обліково-інформаційного супроводу процесу управління підприємством вважаємо доцільним проаналізувати причини необхідності і напрями трансформації традиційної системи бухгалтерського обліку в стратегічно орієнтовану.

Стратегічно орієнтовану систему обліку доцільно розуміти як «розроблені вченими підходи до побудови системи (підсистеми) обліку, що забезпечує генерування і передачу транспарентної та релевантної інформації для забезпечення виконання таких процесів, як сканування середовища, формулювання стратегії, впровадження стратегії, її оцінювання і контроль. При цьому такі системи можуть забезпечувати як одночасний інформаційний супровід всіх описаних вище процесів, так і окремих з них» [11, с. 87].

Значна чисельність вітчизняних і зарубіжних науковців (Бромвіч М., Бруханський Р. Ф., Говіндараджан В., Голов С. Ф., Жук В. М., Кірейцев Г. Г., Корягін М. В., Криштопа І. І., Пилипенко А. А., Пушкар М. С., Райан Б., Уорд К., Хомин П. Я., Царук В. Ю., Шайкан А. В., Шанк Дж. та інші) займається науковими дослідженнями, пов'язаними з проблематикою традиційної системи бухгалтерського обліку, її невідповідністю сучасних вимогам менеджменту, та закликає наукову спільноту до розробки і обґрунтування стратегічно орієнтованої системи обліку, пропонуючи при цьому різноманітні авторські варіанти практичного втілення.

Приміром, Пушкар М. С. доводить, що класична система бухгалтерського обліку «через свою консервативність відстала від економічного життя не менше,

ніж на сто років, вона не реагує на ускладнене середовище, не здійснює пошук збору й обробки даних щодо розробки стратегії підприємства, хоча стратегічне управління потребує такої інформації від облікової служби, яка уособлює суттєву частину інформаційної системи» [38, с. 17].

Бруханський Р.Ф. стверджує, що «менеджмент сучасного підприємства не зацікавлений у громіздкому масиві всеохоплюючої облікової інформації, яка характеризується здебільшого ретроспективним змістом. Така інформація свідчить про наростання явища ентропії облікової системи, що передбачає наближення до стану невизначеності з боку користувачів облікової інформації в процесі прийняття управлінських рішень. Точна, детальна інформація про минулі результати діяльності не задовольняє повною мірою зростаючих вимог менеджменту та не дозволяє створити належні передумови для підвищення рівня його ефективності» [11, с. 94].

Нагірська К. В. наголошує, що «реалії сьогодення диктують нові вимоги до виживання та ефективної діяльності підприємства. Здебільшого саме вони зумовили посилення уваги з боку вітчизняних науковців до стратегічного управління. Проте керівники вітчизняних підприємств досі нерідко залишаються осторонь проблеми впровадження стратегічно орієнтованого обліку [32, с. 27].

Кірейцев Г. Г. необхідність удосконалення обліково-аналітичної системи стосовно «прийняття стратегічних управлінських рішень пояснює виникненням змін у структурі менеджменту, появою і розвитком його видів, зокрема стратегічного менеджменту, специфіка й особливості якого позначаються і на особливостях організації обліку» [26, с. 88-89].

На думку Пилипенка А. А., «проблема модифікації функції обліку шляхом орієнтації її на прийняття стратегічних рішень, як і інших функцій менеджменту, не має альтернатив: неадекватність обліку потребам підприємства в інформаційному забезпеченні зменшує дієвість системи менеджменту, призводячи її до повного знищення. Отже, не існує варіанта розвитку облікової функції, що не передбачав би необхідності його приведення у відповідність до вимог сучасного етапу розвитку національної економіки» [34, с. 28-29].

На думку Бруханського Р. Ф. «однією із найбільш важливих проблем удосконалення обліково-аналітичного супроводу стратегічного менеджменту, що потребує вирішення, є побудова стратегічно орієнтованої системи бухгалтерського обліку, яка б враховувала всі необхідні вимоги, що висуваються системою стратегічного менеджменту до її інформаційного забезпечення. Саме облікові цінності (ретроспективна орієнтація, обачність при здійсненні оцінки, обмеження предмета обліку внутрішнім середовищем підприємства), є визначальними характеристиками обліково-аналітичної системи підприємства, які протягом тривалого проміжку часу забезпечують релевантність облікової інформації для різних груп зацікавлених користувачів» [11, с. 48].

У цьому контексті науковці формують заклики до необхідності облікової та аналітичної підтримки процесу прийняття стратегічних рішень, формують ідею створення системи стратегічного обліку, але автори не уточнюють, чому система бухгалтерського обліку має бути основою для такої підтримки, і чи є потреба у компаній розробити таку підтримку.

Вважаємо, що передусім необхідно проаналізувати існуючі причини розвитку бухгалтерського обліку та аналітичного забезпечення стратегічного управління, щоб з'ясувати вимоги керівництва підприємств щодо побудови стратегічно орієнтованої системи обліку.

Результати проведених досліджень дозволяють виокремити наступні причини доцільності побудови системи стратегічного обліку на підприємстві:

1. Адаптація управлінської інформаційної системи до потреб стратегічного менеджменту, зокрема щодо розгляду та надання інформації про внутрішнє і зовнішнє середовище.

Для забезпечення ефективної діяльності підприємств у сучасних умовах ведення бізнесу, де зростає роль інтелектуальних та інноваційних ресурсів, посилюється конкуренція та зростає вплив зовнішнього середовища, необхідно впроваджувати системи управління, які забезпечують збір та аналіз інформації про внутрішнє та зовнішнє середовище підприємств, що дозволяє відповідний рівень розвитку зовнішнього середовища (з визначеним рівнем ризику).

Це пов'язано з тим, що в процесі прийняття стратегічних рішень для забезпечення стабільного розвитку бізнесу недостатньо обмежуватися класичною обліковою інформацією, а необхідно постійно відстежувати переваги та проблеми порівняно з конкурентами із зовнішнього середовища. Таке порівняння дозволить обґрунтувати тенденції та виявити причини динамічних змін продажів, грошових потоків і прибутку, що в кінцевому підсумку допоможе оптимізувати процес прийняття більш ефективних стратегічних рішень у корпоративній системі обліку.

Система інформаційної підтримки для стратегічного управління повинна зосереджуватися на визначенні пріоритетів у використанні інформації про сферу діяльності за межами фірми, оскільки в сучасному бізнес-середовищі, що постійно змінюється, традиційні системи збору та обробки облікової інформації більше не підходять для відстеження та прогнозування кризових тенденцій бізнесу. Вони орієнтуються переважно на стабільні умови зовнішньої діяльності.

2. Розширення функціональності застосування управлінського обліку як домінанти управлінської інформаційної системи підприємств.

Основною причиною появи стратегічного обліку вважається необхідність забезпечення відповідності системи управлінського обліку новій моделі стратегічного управління. Перехід від адміністративного обліку витрат до стратегічного управління витратами є серйозним викликом. Успіх цього переходу допоможе посилити роль обліку. Система управлінського обліку буде оцінена на основі її впливу на реалізацію встановленої стратегії.

Трансформація тактичної концепції управління витратами в стратегічно орієнтовану означає потребу достатнього вдосконалення систем управлінського обліку для запровадження нових підходів, які нададуть необхідну інформацію для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Застосування нових методів стратегічного управління витратами (аналіз ланцюга створення вартості, аналіз стратегічного позиціонування, аналіз факторів, що утворюють витрати) революціонізує систему бухгалтерського обліку та загальну практику управління бізнесом.

У цьому контексті концепція стратегічного управління витратами є орієнтиром для вдосконалення системи стратегічного управлінського обліку підприємства, яку слід розглядати як інструмент інформаційної підтримки конкурентоспроможності фірми та надавати оцінку існуючих зв'язків. У системі стратегічного управління конкурентні переваги та фактори зовнішнього середовища повинні знайти належне застосування.

3. Доцільність введення облікових показників про результати майбутньої діяльності підприємства.

Сучасні системи, що забезпечують обліково-аналітичну підтримку стратегічного управління бізнесом, переважно використовують наявну інформацію з фінансового та управлінського обліку, яку слід розглядати з дещо іншої точки зору, ніж прийнята традиційними системами бухгалтерського обліку, що використовують ретроспективні підходи.

У практиці існує проблема невідповідності вимог внутрішніх і зовнішніх користувачів змісту наданих їм для прийняття рішень показників бухгалтерської звітності. Окрім ретроспективної облікової інформації, користувачам також потрібна прогностична та імовірнісна інформація, яка дозволить визначити тенденції в бізнес-операціях та сформулювати у інвесторів бачення інвестицій, перспективи позикового фонду тощо. Інвестори стурбовані операційною ефективністю та фінансовою стабільністю своїх інвестиційних фондів під час майбутніх операцій, а не ситуацією до інвестування. І цей наратив може відображати лише картину минулого, а не майбутнє.

Отже, враховуючи необхідність розробки ефективних систем обліково-аналітичного забезпечення бізнесу, основними завданнями сьогодні є:

- 1) визначити пріоритети обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління бізнесом в Україні;
- 2) визначити основні вимоги системи стратегічного управління до системи її обліково-інформаційного забезпечення;
- 3) адаптувати спрямованість системи бухгалтерського обліку підприємства у відповідність вимогам стратегічного управління;

- 4) визначити облікові параметри та аналітичне забезпечення стратегічного управління підприємствами;
- 5) розробити нові організаційні теоретико-методологічні підходи до створення стратегічно орієнтованої системи інформаційного забезпечення діяльності підприємства.

1.2. Зарубіжний досвід еволюції стратегічно орієнтованої системи бухгалтерського обліку

Проблема виявлення й аналізу факторів, що впливають на функціонування підприємства, а також вирішення типової проблематики обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління привернула велику увагу як теоретиків, так і практиків, особливо у країнах Європи і США наприкінці 1980-х років.

Після тривалого періоду теоретичних та емпіричних досліджень вчені різних наукових шкіл (описової та нормативної) визначили, що існуючі на той період моделі й інструменти прийняття управлінських рішень або потребують коригування відповідно до тенденцій економічного розвитку, або повністю несумісні із зовнішнім середовищем підприємств, що динамічно змінюється. Тому, на наш погляд, необхідно їх переглянути та вдосконалити з урахуванням трансформації систем управління підприємством: від управління ресурсами до дослідження для задоволення потреб та аналізу його необхідної структури. У цьому контексті особливого значення набуває питання трансформації системи бухгалтерського обліку як одного з основних джерел формування та надання актуальної та прозорої інформації для задоволення потреб управління.

У еволюційній трансформації інструментарію прийняття управлінських рішень проводиться перегляд існуючих підходів до побудови обліково-аналітичного забезпечення системи управління.

Обліково-аналітичні системи управління бізнесом необхідно адаптувати з метою отримання різноманітних інформаційних моделей, які забезпечують інформаційну підтримку траєкторії досягнення цілей – побудови, реалізації та

контролю різноманітних проектів розробки бізнес-стратегії. Щоб задовольнити існуючі вимоги, необхідно розробити систему, яка б гарантувала, що обидві ці вимоги виконуються одночасно:

1) формувати інформаційне забезпечення процесу стратегічного аналізу та планування компанії, його реалізації та контролю (облік прогнозів змін, бюджетний контроль реалізації стратегії);

2) забезпечувати інформаційний супровід стратегічного менеджменту в режимі реального часу (коли час між моментом введення господарської операції та її обліково-аналітичною обробкою має бути близьким до нуля), з метою термінового вирішення стратегічних завдань, що виникають у діяльності підприємства під впливом зовнішнього середовища (динамічні, непередбачувані та мінливі умови).

Перші варіанти розробки концептуальних основ стратегічно орієнтованого обліку фіксуємо лише на початку 80-х років 20 століття, зокрема – у 1981 році Сіммондс К. констатував, що «стратегічний управлінський облік швидко поширюється в практичній діяльності підприємств і бухгалтери-аналітики витрачають значну частку часу і зусиль на збір й оцінку затрат, обсягів, цін, даних про конкуренцію і розрахунки стратегічного становища фірми та її конкурентів як основи для формування власної бізнес-стратегії» [61, с. 26].

Однак, доцільно зауважити, що твердження Сіммондса К. виявились надто оптимістичними, оскільки аж до початку 90-х років 20 століття окреслена тема не викликала належної уваги серед науковців і практиків з обліку того часу. Але, основною заслугою Сіммондса К. доцільно визнати те, що він розглядав власне стратегічний управлінський облік у якості загального підходу до здійснення стратегічного позиціонування бізнесу.

На початку 90-х років 20 століття з'являються ґрунтовні розробки на рівні концептуальної теорії стратегічного управлінського обліку. Їх основу формують представники Лондонської школи економіки – Бромвіч М. та Бхімані А. Вони забезпечили вагомий внесок у просування наукових досліджень з стратегічного обліку у науковій спільноті на міжнародному рівні. Завдяки участі Бромвіча М.

та Бхімані А. відбувалась переорієнтація досліджень управлінського обліку з тактичних позицій до стратегічної спрямованості.

У 1991 році Бромвіч М. зауважив, що «вчені мають звільнити управлінський облік від заводського цеху з метою надання йому допомоги для вирішення глобальних проблем на товарних ринках, а також зосередження бухгалтерів з управлінського обліку на доданій вартості фірми та її конкурентів» [55, с. 28].

Таким чином, Бромвіч М. закликав колег до виділення нового напрямку у складі традиційного управлінського обліку – «стратегічного», та обґрунтував розширення спектру функцій бухгалтерів (особливо з доцільності проведення аналізу не лише внутрішнього, але і зовнішнього середовища підприємств).

У 1993 році з'явилися перші достойні спроби теоретичного обґрунтування концепції стратегічного управлінського обліку. Зокрема, Діксон Р. і Сміт Д. виділили 4 «основні стадії стратегічного управлінського обліку: ідентифікація стратегічних бізнес-одиниць; стратегічний аналіз затрат; стратегічний ринковий аналіз; оцінка стратегії» [57, с. 612].

Лорд Б. було запропоновано «шість стадій здійснення стратегічного управлінського обліку: збір інформації про конкурентів; пошук можливостей скорочення витрат; узгодження обліку зі стратегічними цілями; збір інформації про конкурентів; пошук можливостей скорочення витрат; узгодження обліку зі стратегічними цілями» [58].

Ще одним варіантом розробки стратегічно орієнтованої системи обліку є наукова праця Шанка Дж. і Говіндараджана В. щодо розробки концепції стратегічного управління затратами (Strategic Cost Management).

Основу підходу Шанка Дж. і Говіндараджана В. складало три базових компоненти щодо: 1) аналізу ланцюжка цінностей; 2) аналізу стратегічного позиціонування фірми; 3) аналізу факторів, що впливають на витрати.

Значний вплив на формування стратегічно орієнтованої системи обліку здійснив Райан Б. Завдяки його дослідженням поняття «стратегічний облік» прижилося і широко використовується як у світовій, так і у вітчизняній практиці.

На думку Райана Б., основною категорією, для якої бізнес повинен розробляти систему стратегічного обліку, є потенціал. Він зазначає, що власне потенціал компанії визначає, якою діяльністю вона може успішно займатися, а від якої – відмовитися.

Одним із найбільш принципових і важливіших формулювань Райана Б. щодо розвитку системи стратегічно орієнтованого обліку доцільно визнати генерування «теореми стратегічного обліку», яка побудована на основі нового терміну «С-цикл». Відповідно до тверджень Райана Б. стратегічний облік необхідно відносити сфери впливу аналізу проблем, пов'язаних з типовими факторами, а саме: 1) зобов'язаннями (commitment); 2) контролем (control); 3) затратами (cost); 4) потенціалом (capability).

Слід зазначити, що моніторинг наукових праць Райана Б. доводить тезу про сприйняття стратегічного обліку не лише з позицій «класичного обліку», а формує його трактування як інтегрованого інструменту, який консолідує типові риси обліку, аналізу й управління.

Стратегічний управлінський облік набув посиленого концептуального обґрунтування після видання книги Уорда К. «Стратегічний управлінський облік» (англомовне видання – 1992 р.), була випущена під егідою CIMA (Certified Institute of Management Accountants).

У своїй праці Уорд К. максимально наблизив систему стратегічного обліку до потреб обліково-інформаційного забезпечення стратегічного планування і підтримання конкурентних стратегій підприємства. Систему стратегічного обліку Уорд К. трактував у якості елемента підсистеми обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту.

Комплекс наукових праць Бромвіча М., Бхімані А., Говіндараджана В., Діксона Р., Райана Б., Сіммондса К., Сміта Д. і Шанка Дж. сформували основу концептуального визнання і науково-теоретичного обґрунтування стратегічно орієнтованої системи бухгалтерського обліку у міжнародній практиці і склали фундамент його популяризації у міжнародній практиці.

1.3. Концепція інжинірингу в обліково-аналітичному забезпеченні управління бізнесом

Дефініція «інжиніринг» сприймається як щось сучасне, нове, модернове, однак лексичне значення цього терміну далеке від однозначного трактування.

Інжиніринг (від англ. «Engineering») трактується як «набір способів та методів, які компанія, підприємство, фірма використовує для проектування власної діяльності» [23].

Інжиніринг визначають також як «сукупність інтелектуальних видів діяльності, що має своєю кінцевою метою отримання найкращих (оптимальних) результатів від капіталовкладень чи інших витрат, пов'язаних з реалізацією проектів різного призначення за рахунок найбільш раціонального підбору та ефективного використання матеріальних, трудових, технологічних і фінансових ресурсів у їх єдності і взаємозв'язку, а також методів організації та управління, на основі передових науково-технічних досягнень і з урахуванням конкретних умов та проектів» [46].

Згідно пп. 14.1.85. Податкового кодексу України «інжиніринг – надання послуг (виконання робіт) із складення технічних завдань, проектних пропозицій, проведення наукових досліджень і техніко-економічних обстежень, виконання інженерно-розвідувальних робіт з будівництва об'єктів, розроблення технічної документації, проектування та конструкторського опрацювання об'єктів техніки і технології, надання консультації та авторського нагляду під час монтажних та пусконаладжувальних робіт, а також надання консультацій, пов'язаних із такими послугами (роботами)» [35].

Можна виділити ще одне тлумачення у традиційному сприйнятті – це спектр консультативних послуг, пов'язаних із теоретичним обґрунтуванням та підготовкою до здійснення певного процесу чи надання послуги з метою забезпечення адекватного перебігу та дотримання логічної послідовності.

Увесь спектр інжинірингових послуг, який застосовується у міжнародній практиці, можна диференціювати у розрізі двох традиційних площин:

1) послуги, пов'язані з технологічним супроводом певного процесу (традиційні етапи: допроектний; проєктний; постпроектний);

2) послуги, пов'язані з фінансово-економічним супроводом певного процесу (традиційні сфери: фінанси; облік; оподаткування; менеджмент; маркетинг; наукові дослідження; позиціонування бізнесу тощо).

У міжнародній практиці застосування інжинірингу прийнято виділяти наступні вектори інжинірингових послуг: «інженерно-консультаційні – надають послуги без наступного постачання обладнання; інженерно-будівельні – можуть надавати весь перелік послуг, які пов'язані зі створенням промислових та інших об'єктів на умовах «під ключ»; консультативні – надають послуги з керування підприємствами, стосовно комп'ютерних технологій, організації виробництва, збуту, фінансів; інженерно-дослідницькі – зосереджуються на розробці технологічних процесів та технологій виробництва нових матеріалів» [23].

На думку Жука В. М. «із наведених дефініцій складається враження про несумісність поняття «інжиніринг» з бухгалтерським обліком. Проте у розвинутому світі ефективність господарювання напряму пов'язується з освоєнням нових підходів і технологій саме найбільш традиційною інформаційною системою – бухгалтерським обліком (появою управлінського, стратегічного обліку і не тільки)» [15, с. 53].

Науковцями у сфері бухгалтерського обліку бухгалтерський інжиніринг розглядається «як облікова концепція, що включає в себе побудову структурованого плану рахунків з використанням нових видів облікової архітектури, агрегованих і дезагрегованих об'єктів з метою забезпечення бухгалтерського супроводу управління економічними процесами і визначення результатів діяльності підприємства, побудову похідних балансів» [24, с. 332].

Юхименко-Назарук І. А. термін бухгалтерського інжинірингу тлумачить як «сукупність управлінських дій, спрямованих на забезпечення відповідності господарської діяльності підприємства вимогам, які забезпечують інше бухгалтерське відображення що відповідає обраній стратегії та цілям менеджменту» [53, с. 165].

Чумак О. В. і Нагорна І. В. бухгалтерський інжиніринг трактують як «нову систему методів визначення фінансового стану підприємства та запасу його стійкості, зокрема як інструмент управління грошовими потоками, резервами, ризиками підприємства, а найголовніше, фінансовою стійкістю [52, с. 360].

Кашена Н. Б. бухгалтерський інжиніринг трактує як «технологію бухгалтерського обліку, котра базується на облікових методах та інструментах, що формують елементи інформаційного підґрунтя обліково-аналітичного забезпечення на умовах справедливої вартості майна для оперативного и стратегічного управління економічною активністю» [24, с. 333].

Жук В. М. доводить, що «перш ніж розкрити сутність нової постановки проблеми, слід відокремити поняття моделювання та бухгалтерського інжинірингу. Останнього нам не вдалось віднайти у науковій літературі. Проте саме від цього багато у чому і залежність і чіткість у визначенні самого поняття бухгалтерський інжиніринг. Моделювання в бухгалтерському обліку – це комплексне застосування його методів та наукових підходів не тільки для відображення господарських процесів і явищ (через специфічно створені символи і описи), а й для стимулювання бажаного розвитку бухгалтерського обліку. Бухгалтерський інжиніринг – процес застосування в моделюванні та системі бухгалтерського обліку як правило запозичених з інших наук специфічних інструментів, що організовується окремими службами підприємств та сторонніми організаціями для посилення значущості бухгалтерського обліку та результатів його звітності в управлінні ресурсами та економіці підприємства, галузі і держави. Таким чином моделювання є складовою бухгалтерського інжинірингу, який добавляє запозичення специфічних інструментів з інших наук (з часом використовуючи «бухгалтерський імперіалізм», ці інструменти розширяють традиційну «вісімку» облікових методів) та, добавляє, окрім організації роботи традиційних бухгалтерських служб, організацію роботи специфічних служб (стратегічного планування, контролінгу, і, у нашому випадку, за діяння на рівні галузі, держави професійних об'єднань бухгалтерів та товаровиробників)» [15, с. 54].

Згідно досліджень, проведених Бруханським Р. Ф., «бухгалтерський інжиніринг передбачає застосування творчих та інноваційних підходів до удосконалення фінансового обліку як інформаційної технології надання інформації для прийняття управлінських рішень, використання якого дозволяє одержати якісний стрибок у функціонуванні такої технології, що передбачає підвищення рівня задоволення потреб користувачів облікової інформації. За результатами застосування бухгалтерського інжинірингу з метою розробки стратегічно орієнтованої системи обліку має бути одержана нова революційна технологія обробки даних про діяльність підприємства та його зовнішнє середовище, яка виступатиме інформаційною передумовою для розробки і реалізації стратегії підприємства» [11, с. 163].

Таким чином, моніторинг наукової літератури дозволив ідентифікувати концепцію інжинірингу в обліково-аналітичному забезпеченні управління бізнесом і трактувати бухгалтерський інжиніринг як новітню технологію обліково-інформаційного забезпечення менеджменту, що генерує застосування спектру облікових методів, інструментів і методик, які формують комплекс елементів інформаційного супроводу обліково-аналітичного забезпечення бізнесу з позицій тактичного та стратегічного управління.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

1. Система інформаційної підтримки для стратегічного управління повинна зосереджуватися на визначенні пріоритетів у використанні інформації про сферу діяльності за межами фірми, оскільки в сучасному бізнес-середовищі, що постійно змінюється, традиційні системи збору та обробки облікової інформації більше не підходять для відстеження та прогнозування кризових тенденцій бізнесу. Вони орієнтуються переважно на стабільні умови зовнішньої діяльності.

2. Основною причиною появи стратегічного обліку є необхідність забезпечення відповідності облікової системи новій моделі стратегічного управління. Перехід від адміністративного обліку витрат до стратегічного управління витратами є серйозним викликом. Успіх цього переходу допоможе посилити роль обліку

3. У традиційному розумінні інжиніринг – це пакет консультативних послуг, пов'язаних із теоретичним обґрунтуванням та підготовкою до здійснення певного процесу чи надання послуги з метою забезпечення адекватного перебігу та дотримання логічної послідовності. Увесь спектр інжинірингових послуг, який застосовується у міжнародній практиці, можна диференціювати у розрізі двох традиційних площин: 1) послуги, пов'язані з технологічним супроводом певного процесу (традиційні етапи: допроектний; проєктний; постпроектний); 2) послуги, пов'язані з фінансово-економічним супроводом певного процесу (традиційні сфери: фінанси; облік; оподаткування; менеджмент; маркетинг; наукові дослідження; позиціонування бізнесу тощо).

4. Моніторинг наукової літератури дозволив ідентифікувати концепцію інжинірингу в обліково-аналітичному забезпеченні управління бізнесом і трактувати бухгалтерський інжиніринг як новітню технологію обліково-інформаційного забезпечення менеджменту, що генерує застосування спектру облікових методів, інструментів і методик, які формують комплекс елементів інформаційного супроводу обліково-аналітичного забезпечення бізнесу з позицій тактичного та стратегічного управління.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПАРАМЕТРИ ЗАСТОСУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ІНЖИНІРИНГУ В ОБЛІКОВІЙ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИЦІ

2.1. Ідентифікація бухгалтерського інжинірингу й інжинірингової теорії обліку

Одним із можливих варіантів створення ефективної системи стратегічного обліку на підприємстві є застосування бухгалтерського інжинірингу, який на сьогоднішній день розглядається як одна з найбільш прогресивних сфер інтелектуалізації бухгалтерського обліку як науки.

Актуалізація застосування інжинірингової методології полягає в тому, що стратегічний облік є інструментом, який дозволяє змінювати спосіб надання інформації, оскільки існуючі методики отримання інформації не відповідають потребам сучасного бізнесу. Тому інжиніринг, як сукупність науково обґрунтованих методів ідентифікації об'єктів бухгалтерського обліку та розроблення методів обробки, представлення та подання інформації про такі об'єкти, найкраще відповідає існуючим потребам у побудові стратегічно орієнтованих систем обліку.

Як зазначає проф. Бруханський Р.Ф., «основною метою застосування бухгалтерського інжинірингу є розробка нової або модернізація і раціоналізація існуючої облікової інформаційної технології, яка забезпечить швидке генерування облікової інформації стратегічного характеру та загалом підвищить ефективність функціонування облікової системи, підвищить її відповідність зростаючим потребам користувачів» [11, с. 162].

Однією з причин визначення доцільності використання інжинірингу в бухгалтерському обліку є можливість побудувати на його основі систему управління обліково-аналітичним забезпеченням, яка підвищує ефективність управління існуючими операціями та бізнес-процесами, дозволяє ідентифікувати

інсайдерські загрози та ризики, що особливо важливо в умовах світової фінансово-економічної кризи.

Бухгалтерський інжиніринг можна віднести до виду фінансового інжинірингу, який сучасні науковці визначають як проектування, розробку та впровадження інноваційних фінансових інструментів і процесів, творчий пошук нових шляхів вирішення проблем у фінансовій сфері. Необхідність залучати корпоративних бухгалтерів і податкових експертів до робочих груп з фінансового інжинірингу є свідченням поширення практики бухгалтерського інжинірингового обліку з компаній США.

Однак, враховуючи те, що такі розробки є комерційною таємницею більшості суб'єктів господарювання, публікацій на цю тему у фаховій бухгалтерській літературі небагато.

Бухгалтерський інжиніринг передбачає застосування креативних та інноваційних методів удосконалення фінансового обліку як інформаційної технології для забезпечення прийняття управлінських рішень, використання яких може зробити якісний стрибок у функціональності цієї технології, що передбачає підвищення рівня задоволеності клієнтів. Потреби користувачів облікової інформації ставляться на перше місце.

Бухгалтерський інжиніринг сформувався на початку 21 століття як окремий загальний напрямок для реорганізації техніки бухгалтерського обліку та створення більш ефективної організаційної системи для корпоративних бухгалтерських служб. Можна сказати, що розробка нових форм бухгалтерського обліку та вдосконалення існуючих форм є фактично тривалим і багатограним процесом розробки бухгалтерського обліку аж до появи широко використовуваних журнальних форм бухгалтерського обліку, реалізованих сьогодні в комп'ютерному середовищі. Однак перші ознаки та приклади його у тому вигляді, в якому він широко використовується сьогодні, з'явилися в середині 20 століття, особливо щодо похідних балансів.

Вирішальними передумовами для використання інжинірингової практики у системі бухгалтерського обліку є зниження вартості комп'ютеризації

бухгалтерських програм, поява персональних комп'ютерів і баз даних, підвищення швидкості і надійності комп'ютерних технологій, поява професійного бухгалтерського програмного забезпечення та програмних додатків. Без комп'ютеризації бухгалтерського процесу розробка системи інжинірингового обліку є дуже трудомістким і дорогим проектом, який під силу лише великим компаніям, а узагальнення облікової інформації через «вузький» потік інформації є неефективним.

Таким чином, починаючи з 1960-х і 1970-х років, стрімкий розвиток інформаційних і комп'ютерних технологій у сфері бухгалтерського обліку не тільки дозволив звернути увагу на автоматизацію стандартизованих процедур бухгалтерського обліку, але й зробив можливим розробку альтернативних систем бухгалтерського обліку через різноманітні програмні середовища на основі облікового інжинірингу.

На думку Жука В. М., «застосування бухгалтерського інжинірингу розпочалось у 70-ті роки ХХ століття із використанням у ФРН автоматизованих нульових балансів. На сьогодні фахівці нараховують близько сотні видів інструментів бухгалтерського інжинірингу, що характеризуються використанням математичного апарату, специфічного програмного забезпечення, структурованих планів рахунків, різних видів балансів, п'ятивимірних систем замість двохвимірних» [15, с. 52].

Згідно наукових досліджень Бруханського Р. Ф., викладених в одноосібній монографії, можна зробити висновок, що «саме в середині ХХ століття відбулись кардинальні зміни умов функціонування підприємств, що висунуло перед бухгалтерським обліком нові завдання. Виникнення нових завдань було зумовлено появою критичної маси зацікавлених в обліковій інформації осіб, яких не влаштовували облікові методи оцінки власності і вартості підприємства, оскільки в умовах ринкової економіки вони не здатні відобразити всі особливості даної облікової категорії. Для забезпечення відповідності новим вимогам система обліку має бути трансформована з метою забезпечення її адаптації новим потребам користувачів облікової інформації, що й зумовило необхідність

застосування бухгалтерського інжинірингу як універсального засобу проектування стратегічно орієнтованих систем обліку» [11, с. 164].

Основною особливістю засобів бухгалтерської методики інжинірингу є відображення бухгалтерських операцій шляхом укрупненої агрегації, які можуть реалізуватись структурованим планом рахунків, бухгалтерським балансом, іншими видами похідних балансів (розрахунковим, ліквідаційним, прогнозним тощо). Це дозволяє суттєво скоротити кількість рахунків на основі вибраних площин обліку.

У сучасному світосприйнятті, на нашу думку, доцільно виділяти 2 базових підходи до ідентифікації сутності бухгалтерського інжинірингу – безпосереднє і опосередковане.

Бухгалтерський інжиніринг у безпосередньому розумінні слід розглядати як систему похідних балансів, що використовуються для забезпечення звітності за платоспроможністю, майном, резервними системами та ризиками. Похідні баланси можна використовувати як первинне джерело інформації для стратегічного управління економічними процесами та ресурсним потенціалом фірми. Однак, це безпосереднє розуміння техніки бухгалтерського обліку ігнорує порядок, у якому ці звіти змістовно заповнюються, а також опис і обґрунтування методів і прийомів заповнення похідних показників балансу з використанням облікової інформації стратегічного характеру.

Бухгалтерський інжиніринг в опосередкованому сенсі є концепцією розробки та впровадження інформаційних систем бухгалтерського обліку, побудованих на використанні структурованих планів рахунків, нових облікових структур, скоригованих показників, стратегічного припущення тощо.

Бухгалтерський інжиніринг є «концепцією розробки і впровадження облікових інформаційних систем, що побудована на основі використання інжинірингової архітектури – набору інжинірингових інструментів, які стосуються всіх стадій облікового процесу і містять облікові агрегати, структурований план рахунків, коригуючі, інжинірингові, стратегічні та гіпотетичні бухгалтерські записи, похідні балансові звіти тощо» [11, с. 209].

Вважаємо, що цей метод найбільш зручний для використання при побудові стратегічно орієнтованої системи обліку, оскільки він дозволяє з допомогою інструментів інжинірингу забезпечити ідентифікацію та оцінку об'єктів як у внутрішньому, так і у зовнішньому середовищах, комплексний захист процесу формування корпоративної стратегії, її реалізації та контролю.

2.2. Спектр організаційно-методичного інструментарію бухгалтерського інжинірингу

Концептуальною основою еволюції сучасних підходів до функціонування стратегічно орієнтованого обліку на основі інструментарію бухгалтерського інжинірингу доцільно визнати підхід вчених у сфері облікової науки з Франції та Німеччини, які наприкінці XIX століття почали популяризувати і використовувати технологію складання нульових і актуарних балансів.

Вони виникають тому, що балансова вартість бізнесу не є єдиною можливим і універсальним узагальнюючим показником, вона представляє всі характеристики майна, доступного бізнесу, і відображає всі вартісні фактори та цінності бізнесу протягом певного періоду. Розробка нового типу балансу створює додаткові інформаційні розділи та формати, які можна опрацьовувати за допомогою різноманітних аналітичних методів і засобів, а також забезпечує інформацією різноманітні типи систем менеджменту (тактичні, стратегічні, інтелектуальні тощо) і рівні управління (корпорація, регіон, держава тощо).

За дослідженнями Бруханського Р. Ф. «у 70-х роках XIX ст. берлінський адвокат Г. В. Сімон запропонував складати баланси за індивідуальною вартістю, які передбачають проведення оцінки як за межами, так і всередині підприємства. Побудова таких балансів враховувала факт суб'єктивності облікової оцінки та була спрямована на забезпечення потреб користувачів бухгалтерських балансів інформацією, наближеною до дійсності. На сьогодні Ж. Рішар є одним із ідеологів концепції актуарного обліку, що базується на складанні актуарних балансів як засобу підвищення релевантності облікової інформації шляхом

наближення балансової вартості до ринкової. Як основу для удосконалення облікової оцінки він пропонує використати концепцію оцінки дисконтованих грошових потоків, визначених в різні моменти часу» [11, с. 167].

Іншим напрямком еволюції балансового методу є побудова нульового балансу, який є системним механізмом управлінського обліку та аудиту, що визначає реальну або гіпотетичну реалізацію активів і виконання зобов'язань за цінами ліквідації та отримання показника дезагрегованої власності (чистий пасив). Загальне використання таких балансів у країнах Західної Європи є одним із засобів виявлення маніпуляцій і шахрайства з боку зовнішніх користувачів під час прийняття інвестиційних і кредитних рішень.

Таким чином, наприкінці 19 століття методи побудови актуарних балансів і нульових балансів для різних цілей, похідних від бухгалтерських балансів, стали парадигмою для побудови стратегічних похідних балансів, формування яких вважається кінцевою метою системи стратегічного фінансового облік. Як і актуарні та нульові баланси, похідні стратегічні баланси мають своє особливе призначення – задовольняти потреби стратегічного управління шляхом надання інформації про стратегічний стан його учасників в умовах невизначеності.

У сучасній науці інструментарій бухгалтерського інжинірингу слугує для модернізації обліку різних облікових об'єктів – власності, резервів, інновацій, ризиків, інтелектуального капіталу тощо).

Одним із найбільш популярних напрямів застосування інжинірингових інструментів, інтегрованих у систему похідних балансових звітів є:

- 1) управління ризиками;
- 2) управління власністю;
- 3) управління реорганізацією;
- 4) прогнозування змін власності;
- 5) контроль діяльності;
- 6) управління платоспроможністю;
- 7) управління ситуаціями;
- 8) управління фінансовими потоками.



Рис. 2.1. Типові напрямки застосування інжинірингових інструментів, інтегрованих у систему похідних балансових звітів

У класичній інтерпретації формування похідних балансових звітів з позицій бухгалтерського інжинірингу проводиться у наступній послідовності:

- 1) визначення обсягу чистих активів за балансом;
- 2) фіксація руху ресурсів;
- 3) створення імунізаційного балансу;
- 4) визначення обсягу чистих активів;
- 5) похідні гіпотетичні бухгалтерські проведення;
- 6) формування нульового похідного балансу;
- 7) визначення обсягу чистих пасивів;
- 8) визначення рівня резервів;
- 9) збалансування стратегічної позиції.

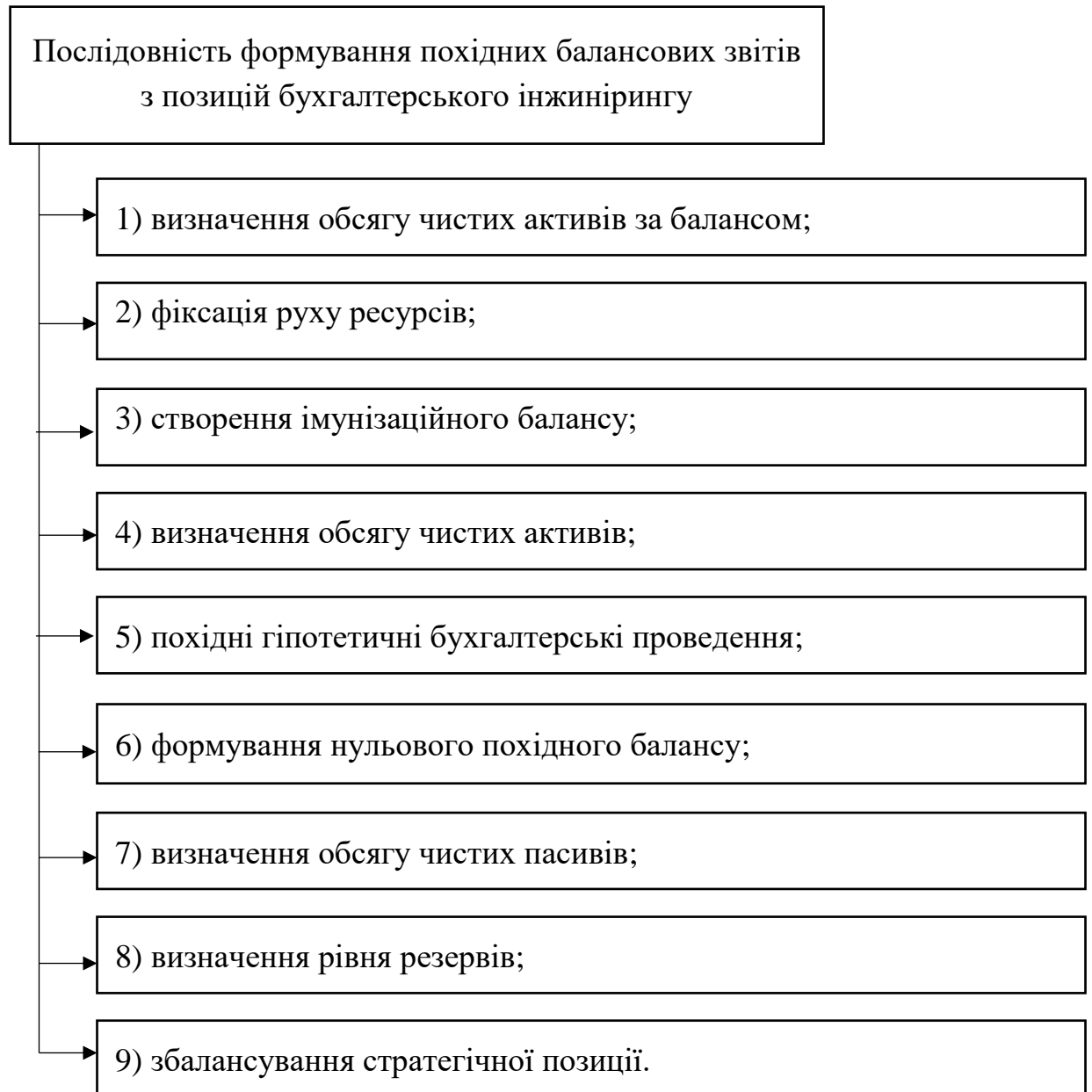


Рис. 2.2. Класична інтерпретація формування похідних балансових звітів з позицій бухгалтерського інжинірингу

Застосування інструментів бухгалтерського інжинірингу формує алгоритм дій наступної послідовності:

- 1) початковий оператор – укрупнені економічні агрегати;
- 2) відображення в обліку поточних операцій;
- 3) інтерпретація гіпотетичних операцій;
- 4) формування гіпотетичних похідних балансів.

При цьому базовими елементами бухгалтерського інжинірингу доцільно визнати наступну послідовність дій:

- 1) структурування традиційного плану рахунків;
- 2) застосування коригувальних записів;
- 3) коригування балансу;
- 4) застосування стратегічних записів;
- 5) формування стратегічного балансу;
- 6) застосування гіпотетичних записів;
- 7) формування гіпотетичного балансу.

Крім узагальнення поглядів науковців на порядок складання похідних балансів, останніми роками були зроблені спроби синтезувати наукові знання в сфері бухгалтерського інжинірингу як окремого напрямку розвитку облікової науки. Особливу увагу приділено застосуванню бухгалтерського інжинірингу при розробці інформаційних систем бухгалтерського обліку, оскільки лише в цьому випадку є економічно доцільним впровадження в бухгалтерську практику таких технологій формування та обробки облікових даних.

На думку Бруханського Р.Ф. «інжиніринговий облік є надбудовою до системи фінансового обліку. На відміну від останнього, що передбачає складання стандартизованих форм фінансової звітності, інжиніринговий облік забезпечує складання інжинірингових та похідних форм звітності залежно від обраного варіанта здійснення інжинірингових операцій відповідно до запитів зацікавлених користувачів в обліковій інформації» [11, с. 176].

Базовими визначальними особливостями інжинірингового обліку, що фокусують концепт бухгалтерського інжинірингу (рис. 2.3), є наступні:

1. Функціонування на базі початкового оператора – бухгалтерського балансу;
2. Формування нових спектрів ідентифікації та групування фактів діяльності шляхом складання структурованого плану рахунків;
3. Застосування початкових бухгалтерських агрегатів;
4. Застосування кінцевих бухгалтерських агрегатів;
5. Застосування агрегування операцій;

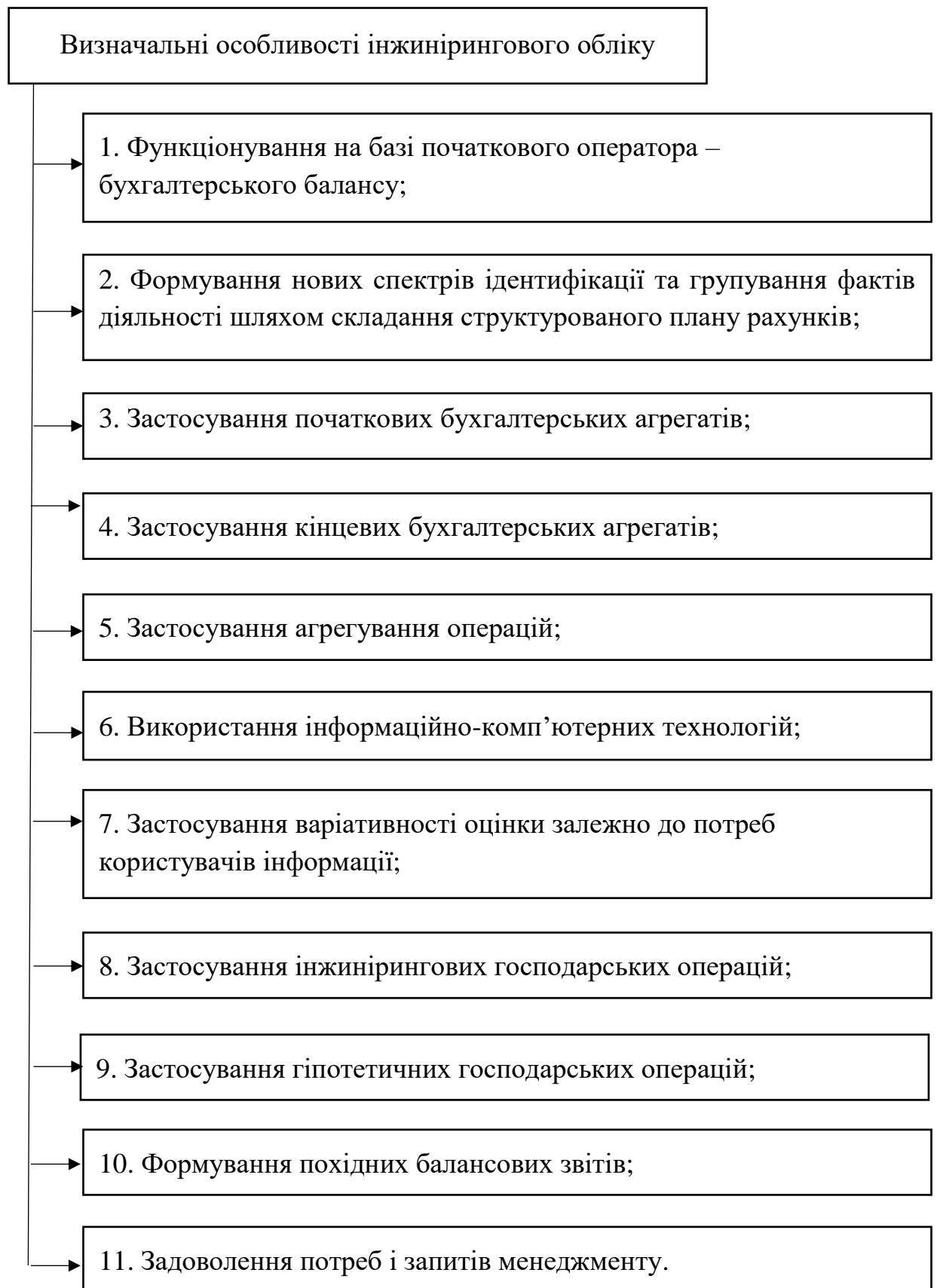


Рис. 2.3. Визначальні особливості інжинірингового обліку, що фокусують концепт бухгалтерського інжинірингу

6. Використання інформаційно-комп'ютерних технологій;
7. Застосування варіативності оцінки залежно до потреб користувачів інформації;
8. Застосування інжинірингових господарських операцій;
9. Застосування гіпотетичних господарських операцій;
10. Формування похідних балансових звітів;
11. Задоволення потреб і запитів менеджменту.

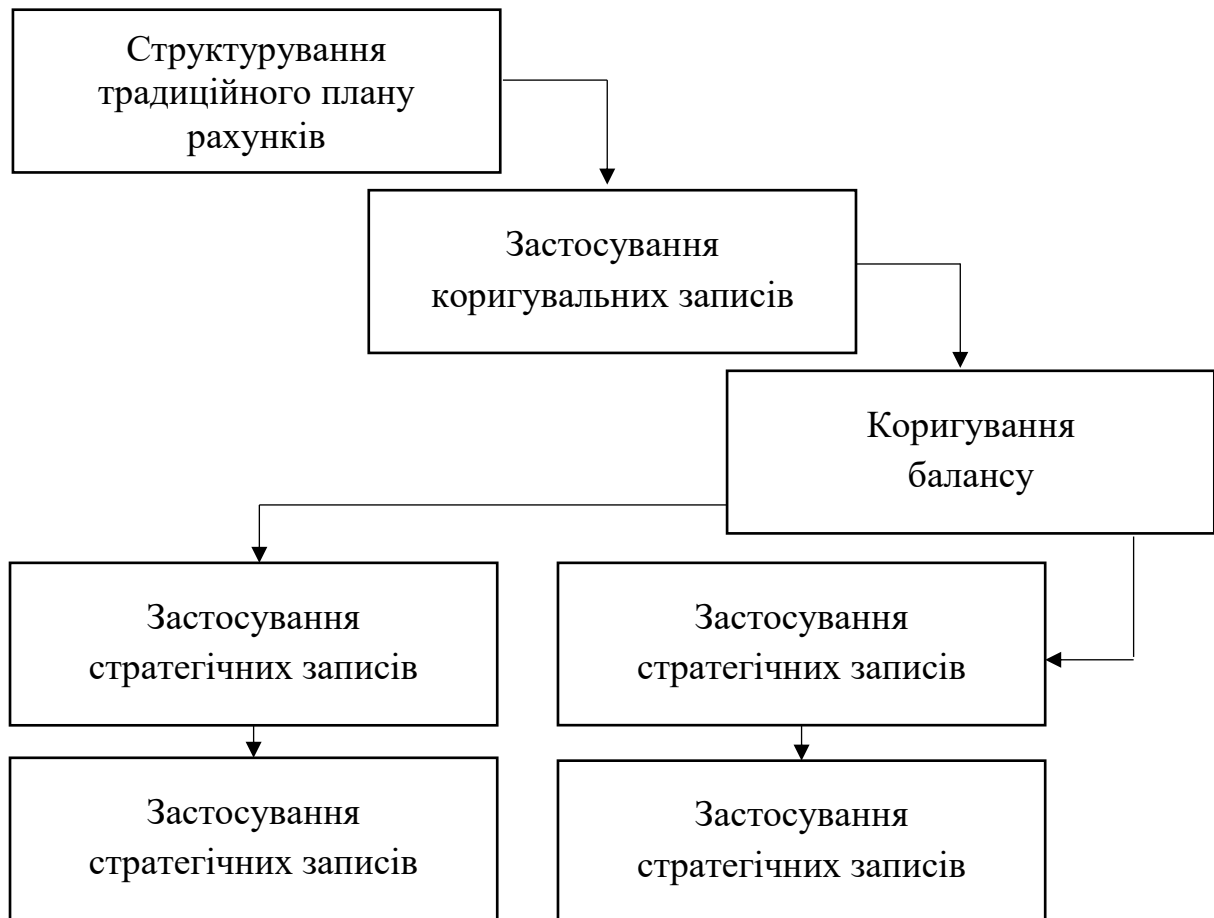


Рис. 2.4. Базові елементи бухгалтерського інжинірингу

Окреслені особливості бухгалтерського інжинірингу дозволяють зробити висновок про доцільність його застосування у процесі побудови системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління підприємством.

Принциповим є визнання того факту, що застосування бухгалтерського інжинірингу зумовлює розширення предмета бухгалтерського обліку:

- 1) в просторі – зовнішнє середовище;
- 2) в часових параметрах – майбутнє.

2.3. Методологія застосування бухгалтерського інжинірингу для забезпечення потреб обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління

Одним із альтернативних варіантів налагодження ефективної системи стратегічного обліку на підприємстві доцільно вважати застосування методики бухгалтерського інжинірингу, який у сучасних реаліях вважається одним із інноваційних напрямів інтелектуалізації бухгалтерського обліку.

Зацікавленість системи менеджменту підприємства у застосуванні інжинірингової методології пов'язана насамперед із тим, що стратегічний облік позиціонується як технологія, спроможна змінювати способи надання інформації (за умови невідповідності існуючих методик її одержання потребам системи управління підприємства).

На думку проф. Бруханського Р. Ф. «бухгалтерський інжиніринг, як набір науково-обґрунтованих методів з виокремлення облікових об'єктів та розробки облікових методів, що забезпечують обробку, надання і представлення інформації про такі об'єкти, найкраще відповідає існуючим потребам до побудови стратегічно орієнтованої системи фінансового обліку» [8, с. 60].

Загальну концептуальну модель побудови бухгалтерського інжинірингу на підприємстві для забезпечення потреб і запитів обліково-аналітичного супроводу стратегічного управління вважаємо доцільним формувати у розрізі наступних етапів:

1. Побудова бухгалтерських агрегатів (альтернативна агрегація об'єктів обліку);
2. Формування структурованого плану рахунків як елемента системи стратегічного обліку;
3. Проведення коригуючих записів та формування скоригованого балансу;

4. Проведення інжинірингових облікових записів у розрізі агрегованих і аналітичних позицій (за субрахунками й аналітичними рахунками);
5. Проведення стратегічних облікових записів у розрізі агрегованих і аналітичних позицій (за субрахунками й аналітичними рахунками);
6. Відображення гіпотетичних проведень зі зменшення активів і погашення зобов'язань та формування похідного гіпотетичного стратегічного балансу.



Рис. 2.5. Концептуальна модель побудови бухгалтерського інжинірингу на підприємстві для забезпечення потреб обліково-аналітичного супроводу стратегічного управління

Специфіка побудови та організаційно-методичні аспекти першого етапу побудови бухгалтерського інжинірингу полягає в наступному.

Початковим етапом розробки системи стратегічного обліку на основі бухгалтерського інжинірингу є побудова облікових агрегатів, що є процесом моделювання агрегованих облікових об'єктів, які слугуватимуть вихідним оператором для формування економічного змісту, агрегатного рівня та виду облікової інформації.

В якості облікових елементів у системі стратегічного обліку на основі бухгалтерського інжинірингу можна використовувати:

- мегарахунки національної системи рахунків;
- складові балансу: актив, пасив, капітал;
- розділи балансу, регламентовані нормативними документами;
- група окремих статей балансу або окремих його показників;
- розділи національного плану рахунків бухгалтерського обліку (чи структурованого плану рахунків) або окрему групу рахунків;
- набір конкретних показників стратегічного розвитку, визначених на корпоративному рівні.

Існує велика кількість моделей і методологій побудови систем інформаційного забезпечення стратегічного управління з використанням засобів бухгалтерського інжинірингу. Більшість із них використовують різні розділи балансу підприємства як початковий оператор.

Однак, такий підхід не враховує належним чином потреби керівництва в інформації стратегічного обліку.

Консолідовані агрегати за розділами балансу не виділяються в окремі агрегатні позиції, важливі для управління резервними системами, ризиком, платоспроможністю, економічними процесами (виробничі запаси, собівартість продукції, готова продукція).

Залежно від обраного варіанту обліку залежить економічний зміст і кількість бухгалтерських проводок, які будуть виконуватися в системі стратегічного обліку. Доцільно виділити наступні етапи складання регістрів

зведеного бухгалтерського обліку, які визначають послідовність алгоритмів обробки економічної інформації:

- оцінка й інтерпретація облікових агрегатів;
- ідентифікація економічної сутності облікових показників (актив, пасив) за аналогією з чотирма змінами балансу;
- встановлення характеру змін облікових показників (збільшення, зменшення);
- складання підсумкової бухгалтерської звітності за принципом подвійної бухгалтерії.

Запропонований алгоритм складання агрегованого рахунку дозволяє встановити зв'язок між показниками операторів початкового та підсумкового обліку та сформувати нове інформаційне поле для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Специфіка побудови та організаційно-методичні аспекти другого етапу побудови бухгалтерського інжинірингу полягає в наступному.

Останніми роками практика використання структурованого плану рахунків на основі бухгалтерського інжинірингу стала звичайним явищем на великих підприємствах і є дуже гнучкою для підвищення рівня аналітичності та інформаційної ємності стратегічного обліку. При цьому забезпечується користувачам доступ до сучасної інформації з використанням комп'ютерної техніки. Окремі модулі, блоки та сегменти реалізуються в умовах, що дозволяють аналізувати облікові дані безпосередньо з комп'ютеризованої системи обліку без додаткових маніпуляцій.

Структурований план рахунків з'явився під час нафтової кризи 1970-х років, коли ціна нафти за барель зросла з 3 до 30 доларів США. Побудова структурованого робочого плану зародилась на енергетичних підприємствах (електростанціях, теплоелектростанціях, нафтопереробних заводах), коли робочий план узгоджується зі структурою підприємства для визначення результатів діяльності в центрах витрат (від генеральних менеджерів до окремих ділянок). Застосування структурованого плану рахунків як спеціального засобу

бухгалтерського інжинірингу зумовлена появою потреб керівників у більш детальній обліковій інформації, вона стає можливою шляхом підвищенню рівня обробки облікових даних з допомогою передових технологій за рахунок комп'ютерної техніки.

Основна і найбільш суттєва відмінність між структурованими планами рахунків і традиційними планами рахунків полягає в тому, що вони побудовані на принципах архітектоніки:

- інтегрований;
- адаптивний;
- фрактальний;
- структурований;
- транзакційний;
- аналітичний;
- тощо.

Структурований план рахунків передбачає принципи багатосегментної побудови, він повинен мати складну, жорстку систему взаємозв'язків між сегментами, використовувати систему багатозначного кодування, що враховує сучасні можливості інформаційних систем. Добре структурований план рахунків з урахуванням особливостей його структури та можливостей структурування облікової інформації може бути вдало використаний з метою забезпечення ефективної системи стратегічної фінансової звітності.

Застосування методології структурованого плану рахунків при побудові системи стратегічного обліку істотно змінює його природу та інформаційну ємність, тому можна враховувати наступні чинники: специфіку організаційної структури підприємства; систему управління, побудовану відповідно до стратегічної бізнес-одиниці; рівень розвитку та побудови обліково-аналітичних підсистем підприємства; рівень розвитку організації та функціонального інформаційно-комп'ютерного забезпечення підприємства тощо. Це дає змогу забезпечити її безперебійну реалізацію на рівні обліково-управлінських

програмних продуктів для задоволення повного спектру інформаційних потреб різноманітних груп користувачів обліково-аналітичної інформації.

За переконанням проф. Бруханського Р.Ф., «для надання облікової інформації стратегічного характеру необхідною є розробка саме стратегічного структурованого плану рахунків, що дозволить врахувати існуючі запити із системи стратегічного менеджменту та використати наявні методичні напрацювання у сфері побудови структурованих планів рахунків в умовах комп'ютеризації діяльності підприємств. Побудову ефективної системи стратегічного фінансового обліку можливо забезпечити лише за умови використання стратегічного структурованого плану рахунків як інструменту бухгалтерського інжинірингу, оскільки в основу його розробки покладено використання принципів побудови, спрямованих на прийняття стратегічних управлінських рішень» [11, с. 190].

У таблиці 2.1 схематично наведено стратегічний структурований план рахунків на основі використання системи рахунків, субрахунків та аналітичних рахунків, уніфікованих за модульною структурою.

Балансові рахунки стратегічного структурованого плану рахунків відображено 5 розділами:

- 1) необоротні активи;
- 2) запаси;
- 3) кошти, розрахунки та інші активи;
- 4) власний капітал та забезпечення зобов'язань;
- 5) зобов'язання.

Балансові рахунки витрат, доходів і результатів діяльності відображено 3 розділами:

- 1) доходи і результати діяльності;
- 2) витрати за елементами;
- 3) витрати діяльності.

Кількість елементів у представленій обліково-структурованій план-схемі залежить від специфіки господарської діяльності, рівня розвитку організаційної

структури, кількості стратегічних підрозділів і напрямків діяльності, кількості видів продукції, що випускається, використаних елементів витрат тощо, та в середньому можуть охоплювати сотні чи тисячі позицій.

Таблиця 2.1

Стратегічний структурований план рахунків

Перелік рахунків за чинним планом рахунків	Структуровані субрахунки 1, 2, 3 порядку й аналітичні рахунки 1, 2, 3 порядку					
	Стратегічні бізнес-одиниці	Стратегічні бізнес-зони	Стратегічні види діяльності	Підрозділи підприємства	Види продукції	Елементи витрат
Необоротні активи	+	+	+	+	+	+
Запаси	+	+	+	+	+	+
Кошти, розрахунки та інші активи	+	+	+	+	+	+
Власний капітал та забезпечення зобов'язань	+	+	+	+	+	+
Зобов'язання	+	+	+	+	+	+
Доходи і результати діяльності	+	+	+	+	+	+
Витрати за елементами	+	+	+	+	+	+
Витрати діяльності	+	+	+	+	+	+

Специфіка побудови та організаційно-методичні аспекти третього етапу побудови бухгалтерського інжинірингу полягає в наступному.

Через недосконалість системи майнових і немайнових прав, баланс підприємства у традиційних умовах не відображає в своєму складі всі об'єкти, які відіграють надважливу роль у формуванні вартості підприємства, як і необхідну інформацію для формулювання та впровадження стратегій компанії, її оцінки та контролю.

Для вирішення цього питання в сучасному контексті розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку вчені пропонують два можливі варіанти:

1. Запровадження та подальше розширення системи позабалансового обліку, яка наразі відображає умовні активи та зобов'язання, які у разі настання певних подій можуть бути включені у баланс підприємства. Розвиток цього підходу потребує розроблення методу оцінки та переоцінки позабалансових об'єктів, вартість яких характеризується значними коливаннями під впливом зовнішнього середовища, а також потребує спеціальної системи звітності, яка відображатиме інформацію про об'єкт, який необхідний користувачеві для прийняття рішень;

2. Збільшення юридичних меж у визнанні облікових об'єктів шляхом переходу від традиційних прав власності (володіти, розпоряджатися, користуватися) до більш широкого переліку прав. Застосування такого підходу потребує реорганізації діючої системи стандартів визнання об'єктів обліку, методів оцінки та облікових відображень, що часто передбачає заміну сутності балансу на звіт, який характеризує стан активів підприємства.

Якщо б другий варіант було реалізовано на національному законодавчому рівні, не потрібно було б вживати коригувальних заходів при побудові стратегічного похідного балансу, щоб наблизити балансову вартість чистих активів до їх фактичної вартості. Проте за існуючих обставин при відображенні у фінансовому обліку умовних активів і зобов'язань необхідно вжити коригувальні заходи з метою усунення впливу їх вартості на величину чистих активів і зобов'язань підприємства. Це особливо важливо, оскільки непередбачені активи та зобов'язання, доступні для бізнесу, можуть мати значний або навіть вирішальний вплив на платоспроможність, фінансовий і майновий стан бізнесу.

Позабалансові операції, операції, пов'язані з умовними активами та зобов'язаннями, а також недоліки, виявлені під час проведення внутрішнього та зовнішнього аудиту, повинні бути скориговані для отримання скоригованого балансу, який відображає фактичний фінансовий стан підприємства.

Такий баланс у Франції називається «фінансовим», у Німеччині – «уточненим», у США – «економічним».

Тому, крім балансових коригувань позабалансових статей, можуть існувати й інші бухгалтерські коригування, які потребують класифікації.

Сьогодні можна виділити кілька способів внесення коригувальних записів:

1. Коригування вартості. При здійсненні коригувальних записів може бути використаний метод формування спеціального похідного балансу, а необхідна сума коригування може бути визначена відповідно до мети його побудови. Такі коригування передбачають коригування за двома напрямками: 1) коригування значення балансового показника; 2) коригування вартості умовних об'єктів обліку, що доповнюють баланс.

2. Коригування внаслідок стратегічних змін. Крім того, коригуючі записи можуть містити господарські операції, які відбуваються у зв'язку з певними видами змін (коригувань) корпоративної стратегії.

3. Коригування за рахунок нових об'єктів обліку. Цей варіант реалізації коригуючих проводок базується на відсутності стратегічного управління окремими об'єктами в системі об'єктів обліку, що не дозволяє отримати про них необхідну інформацію для прийняття стратегічних управлінських рішень. Для вирішення цієї проблеми необхідно доповнити систему об'єктів обліку новими елементами – інтелектуальним і людським капіталом, ресурсним потенціалом і об'єктами зовнішнього середовища, неврахованими зобов'язаннями тощо.

Специфіка побудови та організаційно-методичні аспекти четвертого етапу побудови бухгалтерського інжинірингу полягає в наступному.

Чинний інструментарій бухгалтерського інжинірингу дозволяє отримувати різні види інжинірингових похідних балансів, зовнішній вигляд і зміст яких залежать від типу рахунків, включених до програми похідних процедур обліку. Кожен тип такого запису «заповнює прогалину» в існуючій системі обліку, базованій на П(С)БО, та призначений для задоволення конкретних інформаційних запитів користувачів.

Серед багатомірності варіантів здійснення інжинірингових записів, які використовуються у моделі інжинірингового обліку, доцільно виділити типові:

- трансформаційні проведення;

- фрактальні записи;
- субстанційні записи
- записи за ситуаціями;
- стратегічні балансові проведення;
- імунізаційні проведення;
- проведення з відображення ризикових активів;
- хеджовані записи;
- стратегічні агреговані проведення.

Кожен із виділених варіантів здійснення інжинірингових записів може використовуватись для отримання облікових даних стратегічного характеру у вигляді відповідного похідного балансу.

Специфіка побудови та організаційно-методичні аспекти п'ятого етапу побудови бухгалтерського інжинірингу полягає в наступному.

Щоб сформувавши похідний звіт стратегічного бухгалтерського обліку, необхідні записи стратегічного бухгалтерського обліку. У поєднанні з результатами аналізу причин, чому система фінансового обліку не відповідає вимогам стратегічного управління, можна сказати, що основним напрямком впровадження стратегічного обліку є врахування впливу зовнішнього середовища. Що стосується реалізації стратегічних альтернатив, то в кінцевому підсумку це має бути відображено в балансі стратегічних похідних як конкретні стратегічні альтернативи.

На даному етапі розробки методології бухгалтерського обліку вчені не мають єдиного розуміння послідовності визнання та оцінки факторів зовнішнього середовища.

Можна виділити два основні підходи до проведення стратегічних облікових записів:

1. Відображення відокремлено об'єктів зовнішнього середовища згідно обраних агрегатів на основі подвійного запису.

Реалізація цього підходу має базуватися на дотриманні наступних вимог щодо впровадження агрегованих стратегічних рахунків:

- вибір зведених облікових записів на основі запланованої стратегічної структури рахунків по відношенню до записів стратегії зведення;
- введення нових агрегатів, пов'язаних із зовнішнім середовищем підприємства (зовнішні активи, зовнішній капітал, зовнішні зобов'язання);
- визначити характер зміни (збільшення чи зменшення) та тип облікової зміни (активний чи пасивний, вирівнювання чи модифікація), що виникає внаслідок здійснення таких проводок;
- впровадити агреговані стратегічні записи на основі використання подвійного запису.

2. Відображення додаткового впливу факторів зовнішнього середовища на спектр об'єктів внутрішнього середовища підприємства.

Цей підхід до проведення стратегічних облікових записів генерує кожному синтетичному рахунку стратегічного структурованого плану рахунків окремий субрахунок, який повинен відображати позитивний чи негативний вплив конкретних факторів зовнішнього середовища стосовно підприємства.

За результатами здійснення «інжинірингових та стратегічних облікових записів складається інжинірингово-стратегічний баланс, за яким розраховується показник стратегічних чистих активів, що охоплює вплив введення інжинірингових облікових об'єктів та факторів зовнішнього середовища і є стратегічним показником власності підприємства, «очищеним» від наявних у нього зобов'язань» [11, с. 204].

Специфіка побудови та організаційно-методичні аспекти шостого етапу побудови бухгалтерського інжинірингу полягає в наступному.

Аналіз формування показників та вибір зі сформованих на цій основі стратегічних альтернатив потребує гіпотетичної діяльності щодо реалізації активів та погашення зобов'язань.

На думку Бруханського Р.Ф. використання такої ітерації може розширити предмет стратегічного обліку в часі та ввести в нього майбутні факти господарського життя, що є однією з основних вимог до бухгалтерського обліку

як різновиду інформаційної технології, згенерованою системою стратегічного управління.

Гіпотетична реалізація активів і погашення зобов'язань дає змогу сформуванню прогностичного облікового інформаційного поля у вигляді набору показників (чистих активів і чистих зобов'язань), що є одним із шляхів підвищення ефективності інформаційного простору бухгалтерського обліку.

Гіпотетичні операції вони будуються і використовуються за принципом впливу на зміни власності, тобто агрегатний показник чистих активів і класифікаційний показник чистих зобов'язань. Використання такого підходу забезпечує відповідність інформаційних продуктів, сформованих системою стратегічного обліку, зростаючим вимогам стратегічного управління.

Після проведення агрегованих гіпотетичних операцій можна скласти похідний гіпотетичний стратегічний баланс, який доцільно ідентифікувати у якості похідного від інжинірингового звіту, одержаного при здійсненні інжинірингових трансформаційних операцій.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

1. Бухгалтерський інжиніринг сформувався на початку 21 століття як окремий загальний напрямок для реорганізації техніки бухгалтерського обліку та створення більш ефективної організаційної системи для корпоративних бухгалтерських служб. Можна сказати, що розробка нових форм бухгалтерського обліку та вдосконалення існуючих форм є фактично тривалим і багатограним процесом розробки бухгалтерського обліку аж до появи широко використовуваних журнальних форм бухгалтерського обліку, реалізованих сьогодні в комп'ютерному середовищі. Однак перші ознаки та приклади його у тому вигляді, в якому він широко використовується сьогодні, з'явилися в середині 20 століття, особливо щодо похідних балансів.

2. Вирішальними передумовами для використання інжинірингової практики у системі бухгалтерського обліку є зниження вартості комп'ютеризації бухгалтерських програм, поява персональних комп'ютерів і баз даних, підвищення швидкості і надійності комп'ютерних технологій, поява професійного бухгалтерського програмного забезпечення та програмних додатків. Без комп'ютеризації бухгалтерського процесу розробка системи інжинірингового обліку є дуже трудомістким і дорогим проектом, який під силу лише великим компаніям, а узагальнення облікової інформації через «вузький» потік інформації є неефективним.

3. Основною особливістю засобів бухгалтерської методики інжинірингу є відображення бухгалтерських операцій шляхом укрупненої агрегації, які можуть реалізуватись структурованим планом рахунків, бухгалтерським балансом, іншими видами похідних балансів (розрахунковим, ліквідаційним, прогнозним тощо). Це дозволяє суттєво скоротити кількість рахунків на основі вибраних площин обліку.

4. У сучасному світосприйнятті, на нашу думку, доцільно виділяти 2 базових підходи до ідентифікації сутності бухгалтерського інжинірингу – безпосереднє і опосередковане.

РОЗДІЛ 3

ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ОСНОВІ ВИКОРИСТАННЯ ТЕХНОЛОГІЇ ІНЖИНІРИНГУ

3.1. Інституційна спрямованість розвитку бухгалтерського інжинірингу в Україні

Стійкою та прогресивною тенденцією останніх десятиліть в Україні є розвиток бухгалтерського обліку, спрямованого на гармонізацію з системою Міжнародних стандартів фінансової звітності та Директивами Європейського союзу. Цей вектор активно підтримують регулятори Національних стандартів бухгалтерського обліку.

Зокрема, у статті 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» при визначенні поняття «Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку», що є основою теоретико-методологічних норм і параметрів функціонування бухгалтерського обліку в Україні, зазначено, що ці стандарти розроблені на основі спектру міжнародних стандартів фінансової звітності та законодавчих атрибутів Європейського Союзу, пов'язаних з регулюванням сфери бухгалтерського обліку [21].

Варто, однак, наголосити, що сучасні проблеми розробників IAS/IFRS та GAAP US, пов'язані з запобіганням ситуативних проявів енергетичної, продовольчої, фінансової та інших аспектів проблематики глобального рівня, спричиненої війною «росії» з Україною у центрі Європи, до типових причин виникнення якої доцільно віднести проблеми бухгалтерської оцінки в умовах війни, обґрунтовує доцільність застосування ряду інновацій для удосконалення чинної системи регулювання бухгалтерського обліку.

Ефект від використання міжнародних моделей регламентації системи бухгалтерського обліку в Україні є незаперечним, однак додатково розвиток і удосконалення національної теорії і практики проводиться з використанням широкого спектру сучасних інновацій, концепцій, теорій, методик з суміжних

галузей наукових знань, зокрема інструментарію бухгалтерського інжинірингу, що значно посилює її теоретичний і методологічний базис та стимулює адаптивність наукової спільноти.

Впровадження інструментарію бухгалтерського інжинірингу дозволяє поглянути на існуючі не вирішені проблеми з іншої точки зору, розробити рекомендації щодо їх вирішення, а також використовувати готові моделі та концепції для забезпечення того, щоб бухгалтерський облік відповідав зростаючим потребам користувачів облікової інформації.

Водночас застосування цього підходу передбачає необхідність адаптації економічних моделей і концепцій до базових положень бухгалтерського обліку, які становлять ядро діючої облікової парадигми, і навіть їх взаємного узгодження, оскільки лише в цьому випадку створюються необхідні передумови для вирішення практичних проблем, особливо у сфері управління бізнесом в умовах війни.

Моніторинг наукових праць українських вчених доводить, що останнім часом набуває популярності інституційна теорія як «інструмент» удосконалення бухгалтерського обліку. Оскільки використання інституційного аналізу може не лише дати відповіді на запитання, які ставили дослідники у сфері бухгалтерського обліку від його зародження до нашого часу, основи бухгалтерського обліку (концепції IAS/IFRS та GAAP US) не можуть бути розглянуті сьогодні через розробку і постійне вдосконалення міжнародних концепцій, а також дозволяють прогнозувати появу нових проблем і появу можливих негативних наслідків.

Популяризація та активізація застосування інституційної теорії у наукових дослідженнях з бухгалтерського інжинірингу в Україні є доцільним, оскільки:

1. Інституційна революція, яка зараз відбувається у світовій економічній науці, поступово поширюється і в Україні. При цьому використовується активне співіснування положень старого і нового інституціоналізму з метою вирішення економічних проблем. Поширюється багатовекторне використання спектру інституційного інструментарію в споріднених наукових галузях.

2. Інституційна теорія з використанням інструментарію бухгалтерського інжинірингу є ефективною для сприяння вирішенню типової проблематики на рівні як міжнародної, так і національних систем бухгалтерського обліку. Не менший ефект спроможний забезпечити інструментарій бухгалтерського інжинірингу і на рівні обліково-аналітичних систем конкретних підприємств, зокрема в умовах сучасних технологічних проривів.

Серед українських вчених найбільші досягнення в популяризації застосування інституційного підходу для розвитку бухгалтерському обліку належать Жуку В. М.

Згідно його досліджень інституціональна теорія є «вершиною сучасної економічної думки. Вона здатна не тільки пояснити причини успішності чи неуспішності різного роду економічних систем, але і визначити фактори і шляхи подолання проблем, що створюють інститути. До того ж, інституціональна платформа для змін в теорії бухгалтерського обліку буде зрозумілою для широкого загалу економічної науки. Імідж бухгалтерського обліку як консервативної складової економічної науки має відходити у минуле» [17, с. 18].

Вплив інституційних змін стосовно застосування інструментарію бухгалтерського інжинірингу на систему бухгалтерського обліку є одним із найактивніших векторів розвитку бухгалтерських досліджень, оскільки напряду пов'язується з аналізом впливу змін зовнішнього середовища облікової системи на різних ієрархіях.

Якщо розглядати бухгалтерський облік у якості об'єкта дослідження та впливу інституційної теорії, він позиціонуватиметься у сенсі функціонування системи вищого порядку, посиленої інструментами бухгалтерського інжинірингу. Власне це і дозволить ідентифікувати бухгалтерський облік як «інституційне явище».

Використовуючи основні положення інституційної теорії, варто наголосити, що для ефективного функціонування в сучасних умовах динамічності і невизначеності економічної системи, як на національному, так і на глобальному рівні, недостатнім є лише використання традиційних облікових

постулатів, об'єктів, методик і т.д., необхідно працювати над їх розширенням і деталізацією.

3.2. Моделювання бухгалтерського обліку з використанням технології інжинірингу

Бухгалтерський облік при його розгляді у якості моделі інформаційної системи для моніторингу й аналізу виробничо-господарської та фінансової діяльності підприємства в умовах інноваційного середовища, використовує нові технології, методи та інструменти для формування та обробки інформації.

Згідно досліджень Жука В. М. «моделювання в бухгалтерському обліку – це комплексне застосування його методів та наукових підходів для відображення господарських процесів й явищ не прямо чи безпосередньо, а через специфічно створені символи та описання. Моделювання як всеохоплюючий метод науки з бухгалтерського обліку є важливою складовою розвитку його теорії й практики та передбачає, окрім іншого, і розробку методик й методичних рекомендацій (описань)» [18, с. 32].

Розробка методик (як впорядкованої системи застосування методів обліку для відображення певного процесу чи явища), або методичних рекомендацій (як сукупності алгоритмів, що визначають послідовність реалізації методик) є важливою та невід'ємною складовою інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку. В ієрархії складових такого забезпечення моделювання займає один із ключових щаблів.

Моделювання бухгалтерського обліку визначається як комплексне застосування методів і наукових методик для відображення економічних процесів і явищ і стимулювання очікуваного розвитку бухгалтерського обліку, де інжинірингова бухгалтерія розглядається як процес застосування специфічних інструментів, запозичених з інших наук, організований для посилення важливості бухгалтерського обліку та звітності за його результатами в ресурсному менеджменті та економіці підприємства.

Враховуючи інформаційний характер бухгалтерського обліку, проблема управління окремими економічними процесами (показниками господарської діяльності, потенціалом, ризиком) або складовими господарської діяльності залишається складною для розкриття. Таким чином, у рамках стратегічного обліку використання методів бухгалтерського інжинірингу дає змогу більш повно розкрити інформацію системи бухгалтерського обліку за різними ланками аналізу, враховуючи можливість формування прогнозних та гіпотетичних показників. Технологія бухгалтерського інжинірингу передбачає використання інших наукових методів прийомів для вдосконалення обліково-аналітичних систем управління господарською діяльністю підприємства шляхом розширення функціональних можливостей інформаційних систем.

Наприклад, у «програмній платформі Oracle Enterprise Performance Management реалізовані можливості обліково-фінансового моделювання, що є одним з інструментів стратегічного управління компанією, який дозволяє формувати різні види і формати звітності та значну кількість стратегічних аналітичних показників. Зокрема, аналітичний додаток Oracle Business Intelligence Applications містить 300 аналітичних панелей керівника, 500 управлінських звітів, 300 вимірів (аналітичних класифікаторів), 5200 основних показників діяльності, що відкриває широкі можливості для побудови стратегічної аналітичної системи підприємства» [11, с. 283].

При використанні інжинірингових методологій, щоб забезпечити моделювання системи бухгалтерського обліку, слід розглянути та реалізувати декілька заходів: проаналізувати фінансову структуру та фінансову модель підприємства, розглянути можливість впровадження інноваційних методів фінансового та операційного менеджменту, оцінити групи продуктів тощо, окреслити класифікаційну структуру організації; провести оцінку діяльності підприємства з точки зору досягнення стратегії, взаємодії сфер економічної, екологічної, соціальної діяльності та підготовки прозорих управлінських звітів.

Виходячи з вищевикладеного, метою бухгалтерського інжинірингу можна ідентифікувати розробку алгоритму усунення збиткової діяльності, підвищення

платоспроможності, підвищення конкурентоспроможності, збільшення доданої вартості або капіталізації та активізації економічної діяльності.

Враховуючи те, що облікова політика вважається системною основою обліково-аналітичного забезпечення управління господарською діяльністю, фінансовий облік та управлінський облік мають бути створені за умов впровадження бухгалтерського інжинірингу. Для деяких підприємств доцільно буде створити два окремих положення: 1) облікова політика для бухгалтерського обліку; 2) облікова політика для управлінського обліку.

У межах управлінського обліку очікується більше можливостей для визначення та встановлення альтернативних положень для регулювання використання механізмів та інструментів бухгалтерського інжинірингу.

Серед основних завдань і тактичних очікувань моделювання системи бухгалтерського обліку з використанням технології інжинірингу вважаємо доцільним виділити наступні:

- 1) довести економічну доцільність використання методів моделювання в бухгалтерському обліку для подальшого розвитку теорії і практики широкого використання бухгалтерського інжинірингу;
- 2) визначити зв'язок між методами бухгалтерського обліку та елементами його моделювання з використанням технології інжинірингу;
- 3) дослідити конкретні умови та причини застосування облікового моделювання, виявити та проаналізувати тенденції та фактори, що впливають на його розвиток;
- 4) розкрити реальні та потенційні можливості застосування моделювання у системі бухгалтерського обліку з метою вибору оптимальних рішень;
- 5) спроектувати створення загальної моделі бухгалтерського обліку підприємства з використанням технології інжинірингу на основі сучасних комп'ютерних технологій;
- 6) проаналізувати застосування існуючих моделей обліку та обґрунтувати нові методи підвищення його ефективності, зокрема з використанням технології інжинірингу;

7) розробити методику моделювання економічних процесів в умовах комп'ютеризованого обліку та надати практичні рекомендації щодо впровадження обліку з використанням інжинірингу.

Таким чином, застосовуючи процедуру моделювання щодо системи бухгалтерського обліку можна ідентифікувати увесь спектр факторів і ознак, які здійснюють значний вплив на основні принципи та процедури ведення обліку.

Важливим є те, що послідовна комбінація більшості ознак забезпечує можливість встановлення повного переліку різних варіантів обліку, посилених бухгалтерським інжинірингом, а це є дуже важливим для регламентації процедурних положень облікової політики підприємства.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

1. Стійкою та прогресивною тенденцією останніх десятиліть в Україні є розвиток бухгалтерського обліку, спрямованого на гармонізацію з системою Міжнародних стандартів фінансової звітності та Директивами Європейського союзу. Цей вектор активно підтримують регулятори Національних стандартів бухгалтерського обліку.

2. Варто, однак, наголосити, що сучасні проблеми розробників IAS/IFRS та GAAP US, пов'язані з запобіганням ситуативних проявів енергетичної, продовольчої, фінансової та інших аспектів проблематики глобального рівня, до типових причин виникнення якої доцільно віднести проблеми бухгалтерської оцінки, обґрунтовує доцільність застосування ряду інновацій для удосконалення чинної системи регулювання бухгалтерського обліку.

3. Ефект від використання міжнародних моделей регламентації системи бухгалтерського обліку в Україні є незаперечним, однак додатково розвиток і удосконалення національної теорії і практики слід проводити з використанням широкого спектру сучасних інновацій, концепцій, теорій, методик з суміжних галузей наукових знань, зокрема інструментарію бухгалтерського інжинірингу, що значно посилює її теоретичний і методологічний базис.

4. Впровадження інструментарію бухгалтерського інжинірингу дозволяє поглянути на існуючі невирішені проблеми з іншої точки зору, розробити рекомендації щодо їх вирішення, а також використовувати готові моделі та концепції для забезпечення того, щоб бухгалтерський облік відповідав зростаючим потребам користувачів облікової інформації.

5. Водночас застосування цього підходу передбачає необхідність адаптації економічних моделей і концепцій до базових положень бухгалтерського обліку, які становлять ядро діючої облікової парадигми, і навіть їх взаємного узгодження, оскільки лише в цьому випадку створюються необхідні передумови для вирішення практичних проблем, особливо у сфері управління бізнесом в умовах нестабільності та передкризових станів.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

1. Актуалізація застосування інжинірингової методології полягає в тому, що стратегічний облік є інструментом, який дозволяє змінювати спосіб надання інформації, оскільки існуючі традиційні методики отримання інформації не відповідають потребам сучасного бізнесу. Тому інжиніринг, як сукупність науково обґрунтованих методів ідентифікації об'єктів бухгалтерського обліку та розроблення методів обробки, представлення та подання інформації про такі об'єкти, найкраще відповідає існуючим потребам у побудові стратегічно орієнтованих систем обліку.

2. Однією з причин визначення доцільності використання інжинірингу в бухгалтерському обліку є можливість побудувати на його основі систему управління обліково-аналітичним забезпеченням, яка підвищує ефективність управління існуючими операціями та бізнес-процесами, дозволяє ідентифікувати інсайдерські загрози та ризики, що особливо важливо в умовах світової фінансово-економічної кризи.

3. Бухгалтерський інжиніринг можна віднести до виду фінансового інжинірингу, який сучасні науковці визначають як проєктування, розробку та впровадження інноваційних фінансових інструментів і процесів, творчий пошук нових шляхів вирішення проблем у фінансовій сфері.

4. Бухгалтерський інжиніринг передбачає застосування креативних та інноваційних методів удосконалення фінансового обліку як інформаційної технології для забезпечення прийняття управлінських рішень, використання яких може зробити якісний стрибок у функціональності цієї технології, що передбачає підвищення рівня задоволеності клієнтів. Потреби користувачів облікової інформації ставляться на перше місце.

5. Базовими елементами практичного застосування моделі бухгалтерського інжинірингу доцільно визнати наступну послідовність дій: 1) структурування традиційного плану рахунків; 2) застосування коригувальних записів; 3) коригування балансу; 4) застосування стратегічних записів; 5) формування

стратегічного балансу; 6) застосування гіпотетичних записів; 7) формування гіпотетичного балансу.

6. Застосування інструментів бухгалтерського інжинірингу формує алгоритм дій наступної послідовності: 1) початковий оператор – укрупнені економічні агрегати; 2) відображення в обліку поточних операцій; 3) інтерпретація гіпотетичних операцій; 4) формування гіпотетичних похідних балансів.

7. Базовими визначальними особливостями інжинірингового обліку, що фокусують концепт бухгалтерського інжинірингу, доцільно визнати наступні: 1) функціонування на базі початкового оператора – бухгалтерського балансу; 2) формування нових спектрів ідентифікації та групування фактів діяльності шляхом складання структурованого плану рахунків; 3) застосування початкових бухгалтерських агрегатів; 4) застосування кінцевих бухгалтерських агрегатів; 5) застосування агрегування операцій; 6) використання інформаційно-комп'ютерних технологій; 7) застосування варіативності оцінки залежно до потреб користувачів інформації; 8) застосування інжинірингових господарських операцій; 9) застосування гіпотетичних господарських операцій; 10) формування похідних балансових звітів; 11) задоволення потреб і запитів менеджменту.

8. У класичній інтерпретації формування похідних балансових звітів з позицій бухгалтерського інжинірингу доцільно проводити у наступній послідовності: 1) визначення обсягу чистих активів за балансом; 2) фіксація руху ресурсів; 3) створення імунізаційного балансу; 4) визначення обсягу чистих активів; 5) похідні гіпотетичні бухгалтерські проведення; 6) формування нульового похідного балансу; 7) визначення обсягу чистих пасивів; 8) визначення рівня резервів; 9) збалансування стратегічної позиції.

9. Загальну концептуальну модель побудови бухгалтерського інжинірингу на підприємстві для забезпечення потреб і запитів обліково-аналітичного супроводу стратегічного управління вважаємо доцільним формувати у розрізі наступних етапів: 1) побудова бухгалтерських агрегатів (альтернативна агрегація об'єктів обліку); 2) формування структурованого плану рахунків як елемента системи стратегічного обліку; 3) проведення коригуючих записів та формування

скоригованого балансу; 4) проведення інжинірингових облікових записів у розрізі агрегованих і аналітичних позицій (за субрахунками й аналітичними рахунками); 5) проведення стратегічних облікових записів у розрізі агрегованих і аналітичних позицій (за субрахунками й аналітичними рахунками); 6) відображення гіпотетичних проведеннь зі зменшення активів і погашення зобов'язань та формування похідного гіпотетичного стратегічного балансу.

10. В якості облікових елементів у системі стратегічного обліку на основі бухгалтерського інжинірингу можна використати: мегарахунки національної системи рахунків; складові балансу: актив, пасив, капітал; розділи балансу, регламентовані нормативними документами; групу окремих статей балансу або окремих його показників; розділи національного плану рахунків бухгалтерського обліку (чи структурованого плану рахунків) або окрему групу рахунків; набір конкретних показників стратегічного розвитку, визначених на корпоративному рівні.

11. Залежно від обраного варіанту обліку залежить економічний зміст і кількість бухгалтерських проводок, які будуть виконуватися в системі стратегічного обліку. Доцільно виділити наступні етапи складання регістрів зведеного бухгалтерського обліку, які визначають послідовність алгоритмів обробки економічної інформації: оцінка й інтерпретація облікових агрегатів; ідентифікація економічної сутності облікових показників (актив, пасив) за аналогією з чотирма змінами балансу; встановлення характеру змін облікових показників (збільшення, зменшення); складання підсумкової бухгалтерської звітності за принципом подвійної бухгалтерії. Запропонований алгоритм складання агрегованого рахунку дозволяє встановити зв'язок між показниками операторів початкового та підсумкового обліку та сформувати нове інформаційне поле для прийняття стратегічних управлінських рішень.

12. Враховуючи те, що облікова політика вважається системною основою обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю підприємства, фінансовий облік та управлінський облік повинні функціонувати за умов впровадження бухгалтерського інжинірингу. Для деяких підприємств доцільно

буде створити два окремих положення: 1) облікова політика для бухгалтерського обліку; 2) облікова політика для управлінського обліку. Однак, вважаємо, що у межах управлінського обліку доцільно очікувати більше можливостей для визначення та встановлення альтернативних положень щодо регулювання дії механізмів та інструментів бухгалтерського інжинірингу.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Алексєєва А. Розвиток облікових технологій в умовах цифровізації економіки. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах воєнного стану: матеріали VII Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 20 травня 2022 р.]. Тернопіль: Вектор, 2022. С.5-6.
2. Батрин П. Інжинірингова архітектура системи бухгалтерського обліку. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах глобальних викликів: матеріали VI Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 17 листопада 2021 р.]. Тернопіль: Вектор, 2021. С. 31-32.
3. Белова І., Семенишена Н. Контент-аналіз дефініцій облікової політики інституційних одиниць та підходів до її формування. Подільський вісник : сільське господарство, техніка, економіка. 2018. Вип. 28. С. 198–211.
4. Белова І.М., Семенишена Н.В. Гармонізація і стандартизація як об'єктивна необхідність кумулятивізму інституту бухгалтерського обліку Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2018. № 3-4. С. 7-15.
5. Боднарук Ю, Захожий В. Доцільність застосування бухгалтерського інжинірингу. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах глобальних викликів: матеріали VI Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 17 листопада 2021 р.]. Тернопіль: Вектор, 2021. С. 35-36.
6. Бойчун Б. Бухгалтерський інжиніринг. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах глобальних викликів: матеріали VI Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 17 листопада 2021 р.]. Тернопіль: Вектор, 2021. С. 36-37.
7. Бруханський Р. Ф. Аналіз підходів до побудови моделей бухгалтерського інжинірингу. Вісник Житомирського державного технологічного університету. 2014. № 3. С. 27-34.

8. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський інжиніринг як метод побудови стратегічно орієнтованої системи обліку. Вісник Волинського інституту економіки та менеджменту. 2014. Вип. 10, т. 1. С. 59-66.

9. Бруханський Р. Ф. Ідентифікація параметрів обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств. Аграрна наука та освіта Поділля: збірник наукових праць міжнар. наук.-практ. конф. Ч. 2. [14-16 березня 2017 р., м. Кам'янець-Подільський]. Тернопіль : Крок, 2017. С. 109-111.

10. Бруханський Р. Ф. Методологія наукових досліджень : навч. посіб. (для студ. спец. 071 Облік і оподаткування). Тернопіль : Осадца Ю.В., 2022. 208 с.

11. Бруханський Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 384 с.

12. Бруханський Р. Ф. Організація бухгалтерського обліку в умовах реструктуризації сільськогосподарських підприємств. Придніпровський науковий вісник. Дніпропетровськ: Наука і освіта, 1998. № 100 (167). С. 55-59.

13. Бруханський Р. Ф., Спільник І. В. Цифровий облік: поняття, витоки та актуальний дискурс. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2020. Випуск 3-4. С. 7-20.

14. Герасимович І. А. Механізми та інструменти бухгалтерського і фінансового інжинірингу в управлінні підприємством. Облік і фінанси, № 1. 2017. С. 25-32.

15. Жук В. М. Бухгалтерський інжиніринг. Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці : зб. тез та доп. І Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (м. Київ, 21 лют. 2013 р.) / відпов. за вип. Б. В. Мельничук. К. : ТОВ «Всеукр. ін-т права і оцінки», 2013. 534 с. С. 51-54.

16. Жук В. Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: моногр. К. : Аграрная наука, 2013. 408 с.

17. Жук В.М. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку: мотивація досліджень. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали ІІІ міжнар. наук.-практ. конф., 10-11 жовтня 2014 р. Тернопіль: ТНЕУ, 2014. С. 15-19.

18. Жук В.М. Розвиток моделювання в бухгалтерському обліку. Облік і фінанси АПК. 2010. № 3. С.26-32.
19. Жук В.М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: інституціональний аспект: монографія. К.: ННЦ «ІАЕ», 2018. 408 с.
20. Завитій О. Роль фінансової діагностики в діяльності підприємства. Інститут бухгалтерського обліку, контролю та аналізу в умовах глобалізації. 2021. Випуск 1-2. с.33-41.
21. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями в редакції від 10 серпня 2022 року).
22. Закон України «Про інформацію» від 02.10.1992 р. № 2657-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2657-12#Text>
23. Інжиніринг. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/Інжиніринг>
24. Кащена Н. Б. Бухгалтерський інжиніринг в обліково-аналітичному забезпеченні управління економічною активністю підприємств торгівлі. Український журнал прикладної економіки. 2021. Том 6. № 1. С. 330-336.
25. Кіселичник С. Обліково-аналітичне забезпечення тактичного і стратегічного управління. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах воєнного стану: матеріали VII Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 20 травня 2022 р.]. Тернопіль: Вектор, 2022. С. 22-23.
26. Кірейцев Г. Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : моногр. Житомир : ЖДТУ, 2007. 236 с.
27. Кузьмин С. Бухгалтерський інжиніринг у практиці обліку. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах воєнного стану: матеріали VII Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 20 травня 2022 р.]. Тернопіль: Вектор, 2022. С. 23-24.
28. Мацьків Г., Ціцька Н., Мирончук З. Теоретичні аспекти бухгалтерського інжинірингу. Вісник Львівського національного університету природокористування. 2021. С. 102-106.

29. Микиташ М. Принципи корпоративного управління G20 / ОЕСР: облікові аспекти. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах воєнного стану: м-ли VII Нац. наук.-практ. конф. студ. і молодих вчених [Тернопіль, 20 травня 2022 р.]. Тернопіль: Вектор, 2022. С. 34-35.

30. Міжнародні стандарти фінансової звітності (Міністерство фінансів України). URL: <http://www.minfin.gov.ua/control/publish>

31. Москаль В. Креативні облікові практики як елемент корпоративного управління. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах воєнного стану: матеріали VII Нац. наук.-практ. конф. студ. і мол. вчених [Тернопіль, 20 травня 2022 р.]. Тернопіль: Вектор, 2022. С. 36-37.

32. Нагірська К. Інформаційні потреби стратегічного менеджменту. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. праць. Тернопіль : Крок, 2013. С. 27-28.

33. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>

34. Пилипенко А. А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства. Х. : Вид-во ХНЕУ, 2007. 276 с.

35. Податковий кодекс України (в редакції від 28 жовтня 2022 року). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

36. Пуцентейло П., Гуменюк О. Інформаційне забезпечення аналітичної діяльності в управлінні підприємством. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2019. Випуск 1-2. С. 74-82.

37. Пуцентейло П., Уніят Л., Чорна Н. Інвестиційно-інноваційне забезпечення розвитку підприємств аграрної сфери в умовах конкурентного середовища. Економічний дискурс. 2020. Випуск 4. С. 111-127.

38. Пушкар М. С. Господарський облік і суспільство. Інноваційна економіка. 2012. № 6. С. 16–22.

39. Розвиток цифровізації обліку, оподаткування, аналізу і контролю в управлінні підприємствами : монографія / Р. Ф. Бруханський, П. Р. Пуцентейло [та ін.]. Тернопіль : ВПЦ «Університетська думка», 2021. 194 с.

40. Романюк О. Маніпулювання обліковими даними шляхом «управління прибутками». Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах воєнного стану: матеріали VII Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 20 травня 2022 р.]. Тернопіль: Вектор, 2022. С. 54-55.

41. Спільник І. В. Місце економічного аналізу в сучасній парадигмі управління підприємством. Основні напрями удосконалення бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування в умовах євроінтеграції: матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції (м. Харків, 28 травня 2019 року). Харків, 2019. С. 317-323.

42. Спільник І. В., Загородна О. М., Ярощук О. В. Консультаційна діяльність: актуальність, особливості та перспективи розвитку. Економічний аналіз. Тернопіль, 2018. Том 28. № 3. С. 192-198.

43. Спільник І. В., Ярощук О.В. Принцип системності в аналітичних дослідженнях. Економічний аналіз: збірник наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: О. В. Ярощук (голов. ред.) та ін. Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2018. Том 28. № 2. С. 182-190.

44. Спільник І.В., Палюх М.С. Бухгалтерський облік в умовах цифрової економіки. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2019. Випуск 1-2. С.83-96.

45. Спільник Ірина. Системний підхід і системний аналіз в обґрунтуванні управлінських рішень. Перспективи розвитку науки і бізнесу в глобальному середовищі: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції [м. Тернопіль, 20 трав. 2020 р.] / відп. за випуск П. Р. Пуцентейло. Тернопіль : ТНЕУ, 2020. С. 63-64.

46. Термінологічний апарат інжинірингу. URL: https://gmi.nmu.org.ua/ua/news/news_CAD/cadd25/

47. Царук В. Ю. Аргументація застосування інституційної теорії у сфері бухгалтерського обліку. Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-

фінансовий та управлінський аспекти: матеріали II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, 18-20 березня 2020 р. Львів: ЛНАУ, 2020. С. 124-127.

48. Царук В. Ю. Бухгалтерський облік як об'єкт дослідження інституційної теорії. Економіка, фінанси, облік та право: аналіз тенденцій та перспектив розвитку: збірник тез доповідей міжнародної науково-практичної конференції (Полтава, 5 березня 2020 р.): у 5 ч. Полтава: ЦФЕНД, 2020. Ч. 3. С. 47-48.

49. Царук В. Ю. Інституційна теорія у наукових дослідженнях з бухгалтерського обліку. Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в контексті євроінтеграції: матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції. Одеса: ОНЕУ, 2020. С. 89-91.

50. Царук В. Ю. Теорія і методологія обліку і аналізу в системі корпоративного управління : монографія. Тернопіль: Осадца Ю.В., 2020. 404 с.

51. Чорний Р. С., Чорна Н. П. Проблеми сталого розвитку аграрної сфери регіонів України. Формування ринкових відносин в Україні. 2020. № 1 (224). С. 96 – 101.

52. Чумак О. В., Нагорна І. В. Механізм інжинірингу при формуванні інформації щодо підгрунтя аналізу фінансової стійкості підприємства. Бізнес-інформ. 2017. № 12. С. 359-364.

53. Юхименко-Назарук І.А. Бухгалтерський інжиніринг в системі креативного обліку. М-ли Міжн. наук.-практ. конференції «Розвиток соціально-економічних систем в геоелектронічному просторі: теорія, методологія, організація обліку та оподаткування». (ТНТУ ім. І. Пулюя, м. Тернопіль). 2017. С.165-166.

54. Bairagi V., Munot M. Research Methodology: A Practical and Scientific Approach, 1st edn. CRC Press, New York. 2019. 304 p.

55. Bromwich M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets. Accounting, Organization and Society. 1990. Vol. 15. P. 27–46.

56. Coe R., Waring M., Hedges L., Ashley L. Research Methods and Methodologies in Education. 3th Edition. SAGE Publications Ltd. 2021. 464 p.

57. Dixon R., Smith D. Strategic Management Accounting. Omega. 1993. Vol. 21, No 6. P. 605–618.
58. Lord B. Strategic Management Accounting: the Emperor's New Clothes? Management Accounting Research. 1996. Vol. 7, No 3. P. 347–366.
59. O'Leary Z. The Essential Guide to Doing Your Research Project. 4th Edition. SAGE Publications Ltd. 2021. 447 p.
60. Paulus T., Lester J. Doing Qualitative Research in a Digital World. SAGE Publications, Inc. 2021. 376 p.
61. Simmonds K. Strategic management accounting. Management Accounting. 1981. Vol. 59, No 4. P. 26–30.
62. Spilnyk I., Brukhanskyi R., Yaroshchuk O. Accounting and Financial Reporting System in the Digital Economy, Proceedings of 10th International Conference IEEE Advanced Computer Information Technologies, ACIT'2020, pp. 581-584.
63. Tsaruk V. Retrospectives for accounting development as an element of corporate management. Materials of the international scientific-practical conference «Topical problems of accounting and audit in today». K.: National Aviation University, 2020. Pp. 227-228
64. Wang R., Zhou Sh., Wang T. Corporate Governance, Integrated Reporting and the Use of Credibility-enhancing Mechanisms on Integrated Reports. European Accounting Review. 2019. Vol. 71. P. 1-33.